

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**LA OMISIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN
MATERIA ADUANERA, EN LA LEY NACIONAL DE ADUANAS, DECRETO
NÚMERO 14-2013 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

EDWIN ABDIEL CHÁVEZ UJPÁN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2014

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. José Luis de León Melgar
Vocal: Lic. Héctor David España Pinetta
Secretario: Lic. Cesar Gabriel Siliezar García

Segunda Fase:

Presidente: Licda. Crista Ruiz Castillo de Juárez
Vocal: Licda. Vilma Karina Rodas Recinos
Secretario: Lic. Mario Mauricio Moscoso Fernández

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis.” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de la Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

Guatemala, 26 de junio del año 2012.

Licenciado (a)
SERGIO FEDERICO MORALES

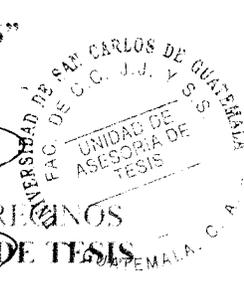
Licenciado (a) Federico Morales:

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que recibí el dictamen del (de la) Consejero (a)- Docente de la Unidad de Asesoría de Tesis de esta Facultad, en el cual hace constar que el plan de investigación y el tema propuesto por el (lla) estudiante: EDWIN ABDIEL CHÁVEZ UJÁN, CARNÉ NO. 200816746, intitulado: "LA DOBLE TRIBUTACIÓN QUE PROVOCA EL PAGO DE IMPUESTOS EN MATERIA ADUANERA" reúne los requisitos contenidos en el Normativo respectivo.

Me permito hacer de su conocimiento que como asesor (a) esta facultado (a) para realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

Dr. CARLOS EBERFITO HERRERA REJÓNS
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



c.c. Unidad de Tesis, interesado y archivo

LIC. SERGIO FEDERICO MORALES
Abogado y Notario
Colegiado 3703



Guatemala, 21 de abril de 2014

Doctor.
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
• Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Distinguido Doctor:

En atención a la providencia emitida por la unidad a su cargo, de fecha 21 de junio del dos mil doce, en la que se me nombró ASESOR del trabajo de tesis del bachiller **EDWIN ABDIEL CHÁVEZ UJPÁN**, intitulado **“LA DOBLE TRIBUTACIÓN QUE PROVOCA EL PAGO DE IMPUESTOS EN MATERIA ADUANERA”**, y que oportunamente procedí a asesorar el trabajo mencionado y me complace informarle lo siguiente:

- a) La elaboración del trabajo se realizó bajo mi inmediata asesoría y en su oportunidad sugerí el cambio de nombre inicialmente expuesto por el siguiente: **“LA OMISIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA ADUANERA, EN LA LEY NACIONAL DE ADUANAS, DECRETO NÚMERO 14-2013 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.”**, por considerarlo más congruente con el contenido del mismo. Asimismo sugerí correcciones de tipo gramatical y de redacción; que consideré en su momento, eran necesarias para una mejor comprensión y presentación del tema desarrollado en la investigación de mérito, habiéndose enfocado la misma desde

7ª. CALLE “A” 12-33 ZONA 11
GUATEMALA, GUATEMALA
Tel. 51515885



LIC. SERGIO FEDERICO MORALES
Abogado y Notario
Colegiado 3703

- la perspectiva doctrinaria y exegética de los textos legales relacionados con la disciplina.
- b) En cuanto a la estructura formal de la tesis fue realizada en una secuencia adecuada, para un buen entendimiento de la misma, así como la utilización de los métodos deductivo, inductivo, analítico, sintético y la utilización de la técnica de investigación bibliográfica que demuestra que se hizo la recolección utilizada.
 - c) La redacción del trabajo asesorado, fue elaborada de manera sencilla y clara para la fácil comprensión de los lectores que se interesen con este tema.
 - d) El objeto de esta investigación, recae en la necesidad de establecer dentro de la normativa tributaria, disposiciones que delimiten específicamente el pago de impuestos en materia aduanera, sin incurrir en doble tributación, es decir que los productos afectos a la materia en cuestión, no hayan tributado un impuesto igual o similar, que la haga incurrir en una confiscación y no un tributo como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala. Los objetivos trazados en la investigación consisten en determinar si al momento de efectuar un pago de impuestos en materia aduanera no se viola el principio de doble tributación, prohibido por la Carta Magna.
 - e) Las conclusiones y las recomendaciones que se vierten, son congruentes con el trayecto de la investigación.
 - f) El trabajo realizado, contenido en cuatro capítulos comprende los aspectos más importantes del tema tratado, desarrollándose técnicamente la bibliografía consultada, la cual es adecuada y suficiente.

7ª. CALLE "A" 12-33 ZONA 11
GUATEMALA, GUATEMALA
Tel. 51515885



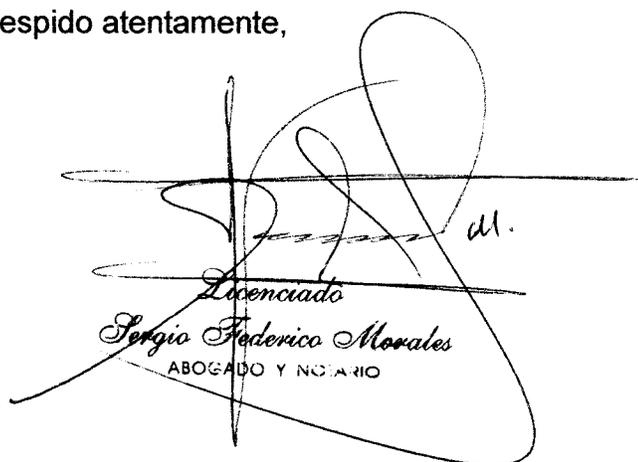
LIC. SERGIO FEDERICO MORALES
Abogado y Notario
Colegiado 3703

En definitiva el contenido del trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación utilizadas y la redacción son congruentes con los temas tratados en la investigación, es por ello que al cumplirse con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público.

Expresamente declaro que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley.

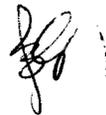
Resulta procedente dar el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis asesorado.

Sin otro particular, me despido atentamente,



Licenciado
Sergio Federico Morales
ABOGADO Y NOTARIO

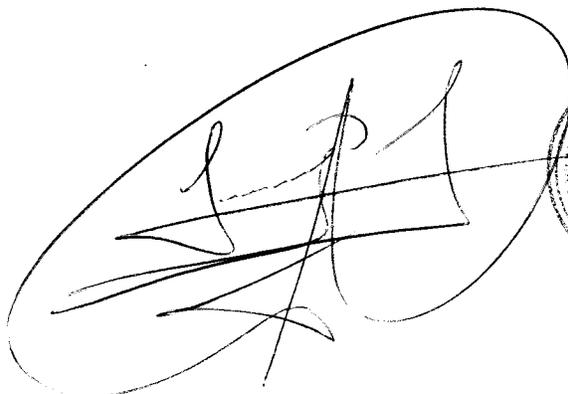
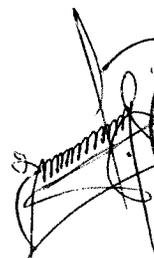
7ª. CALLE "A" 12-33 ZONA 11
GUATEMALA, GUATEMALA
Tel. 51515885



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala. 18 de agosto de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante EDWIN ABDIEL CHÁVEZ UJPÁN, titulado LA OMISIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA ADUANERA, EN LA LEY NACIONAL DE ADUANAS, DECRETO NÚMERO 14-2013 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs





DEDICATORIA

- A TI DIOS PADRE:** Por enseñarme en cada amanecer tu grandeza y permitirme caminar sobre una cima alcanzada, que esto sea un acontecimiento que pregone tu infinito poder y sea para tu honra y gloria por siempre.
- A TI JESUS:** Mi abogado por excelencia, porque abandonaste tu trono para hacer de mi vida lo que hoy es y por iluminarme con tu infinita sabiduría, toma esto como un agradecimiento a tu infinito amor, bendito seas.
- A MIS PADRES:** Antonia Ujpán y Lorenzo Chávez, porque antes que articulara yo una palabra este fue su sueño y hoy puedan palparlo, gracias por soñar en grande, que esto sea el reconocimiento a tanto esfuerzo, los amo.
- A MIS HERMANOS:** Paola, Sebastián, Johnny y Pablo, porque ante sus ojos una semilla empezó a germinar, semilla que ustedes han regado con su confianza y apoyo y hoy es un árbol cuyo follaje y fruto espero inspire su vida.
- A MI SOBRINO:** Fabricio Alessandro, por ser una motivación mas para ser mejor cada día, buscando darte un ejemplo de esfuerzo y trabajo, gracias por enseñarme con tu sonrisa la maravillosa experiencia que es tenerte con nosotros.
- A MIS ABUELOS.** Sebastián Ujpán, Paulina Ujpán, Timoteo Chávez (D.E.P.) y Ana María Chávez, por sus incansables oraciones y su ejemplo de integridad, humanismo y trabajo, gracias porque este es su sueño también.
- A TODA MI FAMILIA:** Ujpán y Ujpán y Chávez y Chávez, gracias tíos, tías primos y primas por sentirse orgullosos de mi y por compartir tan anhelado logro.



A MIS AMIGOS.

En especial a Gisela, Valeria, Luvia, Ceci, Jenni, Julie, Luis Pedro, José María, Ricardo, Oscar y Álvaro, y con cariño a los compañeros del decimo semestre 2012, porque no habría papel que alcance para relatar las experiencias que como amigos y estudiantes hemos vivido, gracias por su sincera amistad y apoyo, a ustedes mi cariño, respeto y admiración.

A USTEDES:

Familia Orenos Canus, de forma especial, por hacerme sentir parte de su familia y ayudarme a ser un mejor ser humano, y sobre todo por creer y esperar siempre lo mejor de mí, a ustedes con mucho cariño y admiración.

A MIS ENTRENADORES:

Didier, Mily, Julian y Katty Topke, con mucho cariño, por, no solo enseñarme el amor por un deporte sino enseñarme a que con determinación y disciplina todo es posible, gracias por sus grandes enseñanzas, amistad sincera y cariño sin igual, a ustedes mi admiración.

A MIS CATEDRÁTICOS:

Por cultivar en mí la disciplina y el amor por el maravilloso mundo del saber, a ustedes con mucho cariño.

**A LOS
PROFESIONALES:**

Lic. Byron Pelén, Licda. Paola Velásquez, Licda. Esmeralda Orozco, Lic. Estuardo Cárdenas, Lic. Sergio Federico Morales y Licda. Miriam Vivar por su valiosa y sincera amistad y por motivarme con su ejemplo a ser un excelente profesional.

A MI ALMA MATER:

Tricentenario y gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitirme sentir este orgullo de ser un Sancarlita y hoy ser un profesional del derecho.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Definiciones tributarias en general.....	1
1.1. Definición de derecho tributario.....	2
1.2. Características del derecho tributario.....	2
1.3. Principios generales del derecho tributario.....	5
1.4. Tributo.....	10
1.5. Clasificación de tributo.....	12
1.5.1. Impuesto.....	12
1.5.2. Tasa.....	14
1.5.3. Contribución especial.....	15
1.5.4. Arbitrios.....	17
1.6. Relación jurídica tributaria.....	18
1.7. Evasión tributaria.....	23
1.8. Elusión tributaria.....	24

CAPÍTULO II

2. Análisis jurídico sobre la legislación en materia aduanera.....	27
2.1 Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	27
2.2 Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	38

2.3 Ley Nacional de Aduanas.....	70
----------------------------------	----

CAPÍTULO III

3. Aduanas.....	77
3.1 Breve reseña histórica.....	77
3.2 Origen de las aduanas.....	77
3.3 Administración aduanera.....	79
3.4 Sistema aduanero de Guatemala.....	80
3.5 Entidades de gobierno ligadas al sistema aduanero.....	82

CAPÍTULO IV

4. Análisis jurídico sobre la omisión de la regulación de la doble tributación en materia aduanera en el Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas	89
4.1 Doble tributación.....	91
4.2 La Superintendencia de Administración Tributaria.....	92
4.3 Pago de impuestos en materia aduanera.....	94
4.4 Regulación de la doble tributación dentro de la Ley Aduanera Nacional.....	100
4.5 La escasa regulación de la doble tributación en Guatemala.....	101
4.6 Doble Tributación Internacional.....	103
CONCLUSIONES.....	105



RECOMENDACIONES.....	107
BIBLIOGRAFÍA.....	109



INTRODUCCIÓN

Guatemala se ha convertido a lo largo de la historia en un país con considerable actividad comercial, lo cual ha resaltado en los últimos años al haber suscrito una serie de tratados de libre comercio con distintos países de la región, instrumentos que han servido para normar la actividad que se lleva a cabo con una amplia gama de productos que se exportan así como una gran variedad de productos que ingresan al país, descansando en este hecho, la necesidad en que nuestro país se ha visto de legislar de forma técnica, moderna, práctica e innovadora las distintas actividades que se desarrollan dentro de las aduanas del país, encaminando sus normas jurídicas a la sistematizada regulación de las operaciones aduaneras así como a la obtención de recursos; sin embargo, dentro de dichos cuerpos legales se ha omitido regular un fenómeno que en determinado momento y sin ninguna mala intención de parte del sistema aduanero, pueda suscitarse al cumplir con las obligaciones tributarias siendo esta la doble imposición.

Al haberse analizado y estudiado el fenómeno dentro de nuestro país y específicamente en las aduanas se pretende determinar la importancia de la regulación legal del fenómeno de la doble tributación, tomando en cuenta que la regulación de la misma se lleva a cabo únicamente en la Constitución Política de la República de Guatemala, alejándose totalmente que dicho fenómeno pueda suscitarse en el ámbito de las actividades aduaneras de nuestro país a pesar de que a través del Decreto 14-2013 se creó la Ley Nacional de Aduanas, omitiendo dentro de la misma la regulación del fenómeno suscitado.

La investigación sobre la regulación de la doble imposición y la escasez y necesidad de la misma se plasma en el presente trabajo el cual consta de cuatro capítulos, iniciando con el estudio de las instituciones tributarias en general; en el segundo capítulo se desarrolla un análisis jurídico de los distintos cuerpos legales de la actividad aduanera en Guatemala; asimismo, en el tercer capítulo se hace un estudio y análisis desde la historia de las aduanas hasta su funcionamiento en nuestros tiempos, así como la institución a cargo del control de cada terminal aduanera; por último, en el cuarto capítulo se analiza la necesidad de regulación de la doble imposición que en

determinado momento pueda llevarse a cabo dentro del pago de impuestos en materia aduanera.

Con el objeto de llevar a cabo la investigación sobre el fenómeno tributario mencionado con anterioridad, se utilizó el método analítico y el método sintético sobre la normativa relacionada a la materia con que actualmente tiene el país, determinando de esta forma la necesidad de regular la doble tributación en materia aduanera, a través de normas jurídicas prácticas y sistematizadoras.



CAPÍTULO I

1. Definiciones tributarias en general

Iniciando el análisis del principio constitucional de la prohibición a la doble o múltiple tributación, es indispensable buscar una definición legal de la misma, la cual se encuentra contenida en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el segundo párrafo, el cual establece “Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición.”

“Se concreta cuando un mismo sujeto pasivo durante un mismo periodo fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más sujetos activos ya sea que se trate del gobierno central o del gobierno local o municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos al fusionarse en un mismo acto los elementos de la relación jurídica tributaria siguientes: sujeto pasivo, hecho generador, elemento temporal y tributo, se configura la doble tributación.”¹

El Código Tributario señala en el Artículo 17 la definición de sujeto activo, señalando que “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”, y en el Artículo 18 del mismo cuerpo legal establece que “sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable”, así mismo en su artículo 31 establece que “hecho generador o hecho

¹ Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 50.



imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

1.1. Definición de derecho tributario

Es importante señalar que existe una variedad de autores que aportan diferentes definiciones dentro de las cuales resaltan las siguientes, la primera señalada por la autora Gladys Monterroso “Derecho Tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídica tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico.”²

Y la segunda por el autor Héctor Villegas “El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad publica de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos.”³

1.2. Características del derecho tributario

La autora Gladys Monterroso señala que las características del derecho tributario, son las siguientes.

Coacción en la génesis del tributo

El Estado, a través de su poder hace uso de la potestad tributaria, con la cual crea en forma unipersonal, la obligación de pagar tributos, siendo estos creados por medio de una ley, de conformidad con sus necesidades financieras.

² **Ibid.** Pág. 5.

³ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derechos financiero y tributario.** Pág. 133.



De alguna manera no existe consentimiento por parte del sujeto pasivo, sino que obligatoriamente debe cumplirla.

Coacción normada

La relación tributaria, es una relación de derecho, ya que cumple con preceptos constitucionales, los cuales deben ser respetados por el Estado, que son implementadas por este, basadas en el principio de legalidad, existiendo obligación de cumplir la normativa tributaria.

Tipicidad del hecho imponible

Denominada también situación hipotética, debe estar regida en ley, siendo una característica muy importante del derecho tributario, por el principio de legalidad plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala, estableciendo que dicho aspecto debe estar reconocido en la ley como base de la tributación.

Distinción del tributo en género y en especie

Es género de los gravámenes impositivos. Especie es el impuesto, consistente en la clasificación del tributo, pudiendo ser: impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.

Distribución de potestades tributarias entre nación y provincias

Esta es una característica especial de países federados, ya que en esos lugares existe una diferencia entre potestad tributaria estatal y municipal, un ejemplo de dicha circunstancia son los impuestos, y potestad tributaria municipal, los arbitrios.



Interpretación no analógica

Al momento de que existan lagunas en los elementos del tributo, es prohibida la creación de figuras por analogía, basándose en la certeza jurídica, que es necesaria dentro del sistema tributario, encontrando su fundamento en los Artículos 4 y 5 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

- No retroactividad

En relación a materia tributaria no existe retroactividad de la ley, existiendo la excepción a dicha situación, cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, pero estas no deben de afectar resoluciones o sentencias firmes.

Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado

Los impuestos no son negociables, por lo tanto, el Estado no puede decidir si cobra o no el tributo; debe existir una ley que le permita a este realizar dicha actividad, esto es en contra posición con lo referente a las multas y recargos, que el Presidente de la República, mediante acuerdo gubernativo, siendo una atribución constitucional, es el único facultado para poder exonerarlos.

Finalidad de cobertura del gasto público

Según lo indica el diccionario jurídico, esta finalidad es “lo que para la realización de sus fines y para mantenimiento de su organización efectúan el Estado, la provincias y las municipalidades.”⁴

⁴ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario jurídico**. Pág. 178.



Capacidad contributiva

De conformidad con teorías económicas, financieras, sociales, entre otras; capacidad económica, consiste en contribuir a los gastos públicos, siendo conocida como capacidad de pago; este es principio constitucional, que de alguna manera considera al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, y es un límite para aplicar el poder tributario.

• 1.3. Principios generales del derecho tributario

Los principios constituyen las directrices del ordenamiento jurídico, la parte externa y permanente del derecho y evolución jurídica, son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del Estado. Tiene una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y así, indican como estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.

Legado y reserva de ley

Este principio se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo.

El principio de legalidad está fundamentado en la supremacía de ley, es decir que toda norma tributaria debe estar regida en referencia a su creación, aplicación y procedimiento, a aspectos legales en su creación.



Este principio se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, así como en los considerandos del Código Tributario. Dicho principio puede tener redundancia en la frase latina nullum tributum sine lege, que significa que es nulo el tributo que no se encuentre establecido en ninguna ley.

En relación al principio de reserva legal, el cual norma que la ley debe ser válida y creada por el órgano competente, que en Guatemala le corresponde al Organismo Legislativo, el cual está contenido en el Artículo 171 literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala el que hace alusión a los anteriormente señalado.

Capacidad de pago

Es importante para la explicación del presente principio tomar en cuenta que el mismo supone capacidad en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos en los gastos vitales ineludibles.

Este principio envuelve la situación de depender de la función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien se dirigirá el cumplimiento de la obligación.

Es protector del contribuyente con menor capacidad contributiva, la que debe ser basada en igualdad y proporcionalidad distributiva. El cual es conocido como capacidad contributiva o capacidad de pago.



Igualdad

Este principio se encuentra prescrito en el Artículo 4, de la Constitución Política de la República que señala que en Guatemala todos los seres humanos somos iguales en dignidad y derechos.

La igualdad debe entenderse; que todos tenemos que pagar tributos no importando el lugar que ocupamos dentro de la sociedad, siendo un elemento inherente a un tributo equitativo y justo.

Por medio de este principio el Estado en algún momento pudiera formar categorías de contribuyentes, atendiendo a su condición económica.

Este principio señala que es de observancia general, es decir que la norma tributaria es aplicable a la totalidad de individuos que habitan Guatemala.

Este principio exige el cumplimiento del pago del tributo, atendiendo a la capacidad de pago de cada uno de los sujetos pasivos, y se encuentra basado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 135 literal c) y en el Artículo 1, del Código Tributario.

Es importante señalar que este principio tiene una excepción siendo estas las generales o específicas.

Proporcionalidad

Este principio tiene mucha relación con el principio de capacidad de pago. Principio por medio del cual el sujeto pasivo debe contribuir al gasto público, pero que no es necesario que el Estado intervenga en la propiedad privada de este, confiscando sus bienes, estableciendo que el pago del tributo debe ser cubierto de forma proporcional y de acuerdo con sus riquezas.



Irretroactividad

Principio enunciado en el Artículo 15 de la Carta Magna “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. Norma que continúa su desarrollo en el Artículo 66, del Código Tributario, regulando que “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro, teniendo efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan a infractor, y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.”

Prohibición de la doble tributación

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 constitucional “... se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna...”

La autora Gladys Monterroso señala que esto ocurre cuando “un mismo hecho generador es atribuible a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición.”⁵

Para que exista doble o múltiple tributación, debe contener los siguientes elementos.

Sujeto pasivo

Hecho generador

Elemento temporal

Tributo

Confidencialidad

En materia tributaria, el Artículo 24, de la Constitución Política de la República de Guatemala, legisla este principio en el que es prohibido revelar lo relativo al pago de

⁵ Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 50.



impuestos, aunque siendo un acto administrativo no puede intervenir o aplicarse el principio de publicidad.

La confidencialidad es la discreción total en la información obtenida por un auditor o funcionario público en el momento que realiza su labor, dicha obtención debe ser dada a conocer únicamente a su superior o a un tribunal.

• No confiscación

Este principio tiene como finalidad que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extingan su patrimonio o le impida ejercer la actividad que da el ingreso económico.

Es importante considerar que al momento que un contribuyente no tenga la capacidad de pago suficiente para poder cumplir con su obligación contributiva es en ese momento en el que el Estado pretende que dicha obligación sea cumplida con parte de su patrimonio, circunstancia que en nuestro país no es aplicable, y cuando se ejecuta esta acción se convierte en sanción ilícita.

Equidad y justicia tributaria

Este principio implica que los súbditos de cada Estado deben contribuir con el sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

Desde la antigüedad, Aristóteles, precursor de que la equidad consideró que este fuera uno de los valores en la aplicación de la justicia, dar a cada quien lo suyo, siendo principio fundamental de la obligación tributaria. Encontrando su fundamento legal en la Carta Magna, Artículo 243: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo". A la equidad se le considera como la justicia del caso particular, cuya función consiste en corregir la injusticia.

1.4. Tributo

Breve reseña histórica

Desde la conquista, que fue una de las grandes oportunidades para la Corona Española de desapoderar a los indígenas de sus riquezas, llevándoselas para su país y encontrando en éstas una fuente fácil de enriquecimiento sin mayor esfuerzo, y como consecuencia de ello, se dio el despojo de tierras y todos sus bienes, sometiéndolos a tributar de forma obligatoria, utilizando métodos como otorgándoles alternativas para cumplir con las obligaciones interpuestas por los conquistadores.

Primero, el someterse voluntariamente, de las que surgieron consecuencias. Tributo en hombre; tributo en oro, tributo en alimentos, segundo sometimiento por armas, esclavitud forzada, tributo en oro, decomiso de bienes y alimentos, siendo conocido esta práctica como sistema impositivo o tributos para la corona española, alcabala, tributo, almojarifazgo.

En la antigüedad, al tributo se le conoció como contribución, situación por la que su origen es tan remoto como la misma humanidad; siendo esta una forma del ser humano



para pasar gradualmente de una posición a otra dentro de la sociedad, actividad que se realizaba en forma individual para mantener integrado el grupo al que pertenecían, ya que el ser humano necesita de alguna manera de actuar de forma colectiva para sobrevivir.

De conformidad con la evolución humana, la contribución se ha mantenido y seguirá favoreciendo, al desenvolvimiento del mismo. Desde siglos pasados, el tributo consistía en entrega de especies, trabajos a favor de los jefes, (dueños de las tierras); asimismo el quinto (quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen o arrebatasen a los naturales, que debían entregar a los oficiales de la Real Hacienda, en el año 1504.)

Los impuestos que establecieron los señores feudales dieron origen a muchos de los tributos que se conocen en la actualidad, sistema de imposición directa, impuesto al valor agregado.

El tributo ha sido y seguirá siendo, un elemento importante para la adquisición de recursos públicos, con los que cuenta el Estado a través de su poder para recaudarlo y posteriormente devolverlo e invirtiendo para el bien común de la sociedad, tratando de cubrir las necesidades mínimas de la población.

El objeto del tributo es una prestación de dinero, algunas veces en forma periódica y otras no dependiendo de su derivación, a que el contribuyente está obligado a cumplir. Es un impuesto, contribución u otra obligación de carácter tributario.



1.5. Clasificación del tributo

1.5.1. Impuesto

De acuerdo con la definición legal de impuesto el Artículo 11 del Código Tributario, señala que “Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

El impuesto es considerado como una categoría de los recursos tributarios en la república la más importante, consistente en una prestación pecuniaria obtenida por el Estado en forma coactiva ya que se encuentra regulada en norma legal y por lo tanto debe ser cumplida por el sujeto pasivo.

El Doctor Erick Gustavo Santiago de León define los impuestos como “los tributos de carácter ordinario o extraordinario, decretados por el Congreso de la República de Guatemala, con el objeto que el Estado pueda recaudar los recursos públicos necesarios y así cumplir con sus obligaciones frente a sus habitantes”. Siendo el objetivo principal, proporcionar al Estado de ingresos.

Características de los impuestos

-Obligatoriedad

Esta característica tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, señalando que el contribuyente debe cumplir con un deber constitucional.

-Legalidad

De conformidad con el principio de reserva legal; se encuentra regulada en la ley, cumpliendo con los respectivos procedimientos para poder ser aplicada.



-Generalidad

Se aplica a personas individuales como a jurídicas. Es de observancia general, no habiendo preferencia alguna.

-Especialidad

En virtud que se aplica el impuesto a aquellas personas que realizan ciertos actos que dan origen al pago de impuesto o impuestos.

-Indivisibilidad

Ya que no se puede individualizar la persona que recibirá la contraprestación del impuesto, no puede ser atribuible a una persona en particular, sino que la sociedad en su totalidad.

-Coacción

Siendo esencialmente el poder que posee el Estado para decretar impuestos los cuales impone de forma obligatoria en la cual el sujeto pasivo debe de cumplirlas.

-Consolidación

Toda vez que el estado de manera anticipada tiene que cubrir las necesidades de una agrupación social organizada.

1.5.2. Tasas

El tratadista Carlos Giuliani indica que “Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionado con la prestación efectiva y potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.”⁶

Las tasas son aquellas prestaciones considerables en dinero que el Estado obliga a las personas a pagar a cambio de la prestación de un servicio que es necesario en determinadas ocasiones, cuyo cobro tiene como fin el mantenimiento de la fuente que presta el servicio que al pagar la tasa se recibe.

Características de las tasas

-Es un tributo que el Estado percibe mediante las facultades coercitivas que posee.

-El hecho generador es una actividad que el Estado cumple, vinculado a la obligación del pago de la misma.

-El producto de la recaudación es destinado en forma exclusiva al servicio que se cumple.

.El servicio que con el pago de la tase se percibe es divisible para poder ser individualizado y personalizado, por la propia naturaleza particular de la tasa.

Clasificación de las tasas

-Tasas Judiciales.

-Tasas Administrativas.

-Legalización y certificación de documentos.

⁶ Giuliani, Carlos. **Derecho Financiero**. Pág. 137.



Antecedentes penales y policiacos.

Autorizaciones y licencias (para conducir).

Actuaciones administrativas en general.

1.5.3. Contribución especial

De conformidad con el Código Tributario en el Artículo 13 primer párrafo, contribución especial: “es el tributo que tiene como determinación del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o servicios estatales.”

La contribución especial es un tributo que tiene como característica principal una compensación siendo está presente o futura, que surge de la realización de obras públicas o actividades estatales, que de alguna manera benefician a un grupo de la sociedad.

Clasificación de contribuciones especiales

Contribución por mejoras

Según la tratadista Gladys Monterroso esta debe entenderse como: “en este tributo el beneficio recibido por los contribuyentes se traducen en obras públicas.”⁷

Las mejoras serán a beneficio de los propietarios que tienen cerca los lugares en donde se realicen dichas circunstancias, considerándolos de esa manera como beneficiarios directos.

-Peaje

⁷ Monterroso. **Op. Cit.** Tomo I Pág. 140.



Señala la autora Gladys Monterroso que “Este es un tributo que significa la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial u otra.”⁸

Es un derecho para transitar, como impuesto por el paso a través de caminos, canales o puentes.

-Contribuciones parafiscales

Son contribuciones que obtienen entidades autónomas del Estado, que utilizan para su propio financiamiento.

Elementos especiales de las contribuciones especiales

-Sujetos pasivos

- Personas fiscales
- Personas jurídicas
- Entidades

-La base imponible

Características de las contribuciones especiales

- Surgen a través de la ley
- Son específicas para un determinado territorio
- Son obligatorias
- Son pecuniarias
- Son de naturaleza tributaria

⁸ Monterroso. **Op. Cit.** Tomo I. Pág. 140.



-Se requiere de una actividad productora de beneficio

1.5.4. Arbitrios

La licenciada Gladys Monterroso señala “Los arbitrios son prestaciones, que el municipio exige a sus vecinos, con el objeto de proveerse de recursos públicos para restituirlos a los mismos vecinos, consistentes en servicios públicos, proporcionando bienestar a la comunidad en general.”⁹

En forma general estas prestaciones se conceden a los municipios, siendo medios ordinarios y extraordinarios para que de esa forma obtengan recursos y puedan cubrir sus necesidades.

Tomando en cuenta que el objeto principal de los arbitrios es el desarrollo de obras que son de interés colectivo para beneficiar a la comunidad municipal quienes están obligados a pagar el arbitrio.

Características de los arbitrios

-Es pecuniario

-Es obligatorio

-Se encuentra regulado en la ley

-Es de naturaleza tributaria

-Es limitado a un territorio determinado

⁹ Monterroso. **Op. Cit.** Tomo I. Pág. 142



Lo cual tiene su fundamento legal en la Carta Magna en el Artículo 239 “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria, b) las exenciones; c) el sujeto pasivo; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; f) las infracciones y las sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

1.6. Relación jurídica tributaria

Definición

La tratadista Gladys Monterroso señala que la relación jurídica tributaria “Es el vínculo que une al particular con el Estado, siendo esencialmente una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario.”¹⁰

Definición legal

El Código Tributario en el Artículo 14 indica “La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores de los tributos y los sujetos pasivos de ella...”

¹⁰ Monterroso. **Op. Cit.** Tomo I. Pág. 99.



Tiene por objeto la prestación de un servicio, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real y fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

Naturaleza de la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria pertenece al derecho público, indistintamente que existan actos que se originen en el derecho privado, constituyendo una institución autónoma por su propia naturaleza, siendo esta el vínculo creado entre el Estado los particulares contribuyentes o terceros.

En lo relacionado con lo que establece el Código Tributario en su Artículo número 14 último párrafo hace mención sobre la obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Características de la relación jurídica tributaria

Características son aspectos que diferencian a un objeto de otro, en este caso referenciados a la relación jurídica tributaria.

-Vínculo personalísimo

En virtud de que el vínculo personal surgido entre el Estado y los contribuyentes, en forma particular con la importancia de que se cumpla el hecho generador establecido en la ley, dicha circunstancia no puede trasladarse a tercera persona, ya que la obligación debe ser cumplida por el sujeto pasivo.

-Obligación pecuniaria



En nuestro país la obligación tributaria tiene su razón de ser en la entrega de dinero, siendo así pecuniaria para cumplirla.

El Artículo 35 del Código Tributario establece formas de extinguir dichas obligaciones las cuales se hace mención de pago, compensación, confusión, condonación, entre otras.

a) Pago

Forma de cumplir una obligación, a través de la entrega de determinada cantidad pecuniaria.

b) Compensación

Tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente por su propio derecho.

c) Confusión

Es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades acreedor y deudor, extinguiéndose así la obligación.

d) Condonación o remisión

Es el perdón de la deuda, en este caso los tributos pendientes de pago.

e) Prescripción

Consiste en aquella forma de extinguirse una obligación mediante el transcurso del tiempo sin ejercer una acción o un derecho.



-Legalidad

La fuente de la relación jurídica tributaria es la ley, ya que para poder aplicarla es necesario que este establecida en un ordenamiento legal. Ya que de lo contrario sería nulo el tributo sin una ley que lo norme.

-Tipicidad Expresa

Tiene una relación estrecha con el principio de legalidad, porque debe de estar contemplado en la ley el hecho generador, en la que surja la obligación de pagar impuestos y los elementos de la obligación tributaria.

-Autonomía relacional

La relación jurídico tributaria "tiene características de autonomía no solamente con respecto a derecho privado, como a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno de derecho tributario, ya que persiste automáticamente de que el negocio jurídico que le dio vida puede ser rescindido o anulado en el futuro."¹¹

Un ejemplo legal de la autonomía relacional la encontramos en el Artículo 16 del Código Tributario: "La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constituidos del hecho generador, o la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebras estos, legitimando esa autonomía relacional."

¹¹ Monterroso, Gladys. **Op. Cit.** Pág. 103.



Sujetos de la relación jurídica tributaria

Sujeto activo

Siendo dentro de la relación jurídica tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Teniendo este como esencial función el exigir el cumplimiento de dicha circunstancia como titular de la obligación tributaria.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el obligado a cumplir las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o responsable. Esta obligación tiene como fundamento legal la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 135 en la que regula como un deber de los habitantes de Guatemala contribuir a los gastos públicos en la manera que señala la ley.

Indicando al sujeto pasivo como contribuyente: "que son sujetos pasivos por deuda propia, que son quienes han realizado el hecho generador del tributo y pueden ser:

Deudores

Son directamente responsables del pago de la obligación tributaria, por ser propietarios de la riqueza que grava el impuesto, en el que se encuentra el Impuesto Único sobre Inmuebles.

Agentes de retención

Son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener las mismas, una parte de estas como pago a cuenta de



tributos a cargo de dichos contribuyentes, lo cual está contenido en el Artículo 28 del Código Tributario.

Agentes de percepción

Son las personas individuales o jurídicas que legalmente deben de percibir impuestos y entregarlo al fisco, los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado son considerados como esta clase de agentes.

Responsables

Son sujetos pasivos por deuda ajena como también por representación, siendo los responsables por deuda ajena.¹²

La autora Gladys Monterroso, agrega “quienes sin tener carácter de contribuyente, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.”¹³

-Responsables por representación

1. Los padres, tutores o administración de bienes de menores de edad obligados y los representantes de los incapaces.
2. Los representantes legales de las personas jurídicas.
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

1.7. Evasión tributaria

Consiste en no pagar al Estado los impuestos respectivos después que se lleva a cabo el hecho generador.

¹² Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 104.

¹³ **Ibid.** Pág. 106.



La evasión tributaria puede darse de dos formas.

a) Evasión ilícita

Se considera como un delito, ya que repercute de dos maneras; la primera es que afecta a la población porque el Estado deja de percibir recursos que le sirven para su funcionamiento en la prestación de servicios y la segunda forma es porque se considera que viola leyes del ámbito tributario.

b) Fraude fiscal

Tributariamente el fraude fiscal es transgredir una norma positiva y vigente, para la cancelación de menos impuestos que los que en realidad debe de pagarse.

Elementos comunes de los delitos tributarios

Debe existir un hecho punible

Existencia de intención de fraude

Perjudicar el interés fiscal

1.8. Elusión tributaria

Elusión o evasión lícita

A través de la elusión se logra evitar el pago de impuestos utilizando medios establecidos en la ley o que no sean contradictorios con preceptos legales. La elusión no constituye violación a norma legal alguna, entre las cuales se encuentran por exclusión y por vacío de ley.

a) Elusión por exclusión

Es oportuno citar la opinión que la autora Gladys Monterroso indica sobre la elusión por exclusión: “Es aquella que tiene que ver con el hecho de impedir el pago del tributo, situándose el sujeto pasivo por fuera del ámbito de la actividad sujeta a impuesto, con el objetivo de no pagar el tributo respectivo, acogiéndose a normas legales que disminuyen la atribución a la atribución.”¹⁴

b) Elusión por vacío de ley

La misma autora hace referencia a esta clase de elusión señalando que “La elusión también se presenta cuando la legislación tributaria contempla beneficios orientados a incentivar determinadas actividades, en una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuestos mediante la utilización de vacíos en la ley tributaria de que se trate, reduciendo la carga tributaria sin quebrantar las leyes.”¹⁵

¹⁴ Monterroso. **Op. Cit.** Tomo I. Pág. 153.

¹⁵ **Ibid.** Pág. 154.





CAPÍTULO II

2. Análisis jurídico sobre la legislación en materia aduanera

2.1. Código Aduanero Uniforme Centroamericano

Breve reseña histórica

Fue creada por el Consejo de Ministros de Integración Económica conformado por los ministros representantes de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, siendo aprobada el 25 de abril de 2008 y entró en vigor el 25 de agosto de 2008.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano tiene su fundamento en los Artículos 1 y 3 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

Análisis jurídico

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano está conformado por aquellas normas jurídicas, disposiciones y estatutos de todas las operaciones aduaneras que se llevan a cabo en las Aduanas de los países centroamericanos, suscriptores de dicha ley.

Se divide en nueve títulos y estos subdivididos en capítulos los cuales contienen las normas de carácter sustantivo de la legislación aduanera común para los países parte, siendo estos Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

El objeto del Código Aduanero Uniforme Centroamericano consiste según el Artículo 1, “establecer la legislación aduanera básica de los Estados parte, conforme a aquellos requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales



de la integración en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.”

Es importante resaltar acerca de esta norma jurídica del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que cada disposición contenida en la misma se encamina a cumplir con las expectativas de mercadeo entre los Estados parte, las cuales fueron plasmadas dentro del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

- El Artículo 2 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano estipula que todas las normas contenidas en el cuerpo legal determinada son de aplicación en el territorio aduanero y estas son aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que atraviese los límites del territorio aduanero de los Estados parte.

El sistema aduanero

El Artículo 5 de la ley objeto del presente análisis establece que el Sistema Aduanero se conforma por:

1. El servicio aduanero

El cual se encuentra formado por los órganos de la administración pública de cada estado parte, facultados para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar que se aplique correctamente así como vigilar y facilitar las operaciones comerciales de carácter internacional, así como recaudar los tributos a que este sujeto el ingreso y la salida de mercancías, de conformidad con los distintos regímenes que se estipulen.



2. Los auxiliares de la función pública aduanera

Siendo estos definidos por el Artículo 18 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual establece “se consideran auxiliares de la función pública aduanera, las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el servicio aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano otorga al sistema aduanero para el correcto ejercicio de sus funciones la potestad aduanera siendo esta según el Artículo 8 “...el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su reglamento conceden en forma privativa al servicio aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades.”

Dentro de las facultades que comprende la potestad aduanera se encuentra el control aduanero, el cual consiste en el ejercicio de dichas facultades para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación, y evaluación del cumplimiento y aplicación de las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano así como su Reglamento, los cuales se manifiestan específicamente en el ingreso o salida de mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, así como de la actividad de las personas naturales o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.

El cuerpo legal objeto del presente análisis jurídico señala en su Artículo 11 una medida de precaución para situaciones que puedan representar riesgo a las operaciones aduaneras, estableciendo que deberán aplicarse técnicas de análisis de riesgos, auxiliándose de herramientas electrónicas de manejo de datos, teniendo como base



todos aquellos criterios establecidos para identificar y evaluar los riesgos, así mismo desarrollar las medidas necesarias para afrontar dichos riesgos.

Métodos tecnológicos previstos por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano fue creado y posteriormente modificado en virtud de las necesidades que el avance de la tecnología, los mecanismos modernos de mercadeo así como el crecimiento económico del mercado centroamericano devengaban para su buen funcionamiento y cumplimiento de sus fines.

En virtud de lo anterior, el Capítulo III del Título II del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece y regula el uso de sistemas informáticos, los cuales son utilizados especialmente por los auxiliares de la función pública aduanera así como los demás usuarios autorizados, tal como lo establece el Artículo 29 de la misma ley.

Una de las principales razones por las cuales el CAUCA establece métodos tecnológicos con el fin de transmitir electrónicamente al sistema aduanero información acerca de los actos, operaciones o regímenes aduaneros en que participan los auxiliares de la función pública aduanera y demás usuarios autorizados, es con el fin de garantizar las medidas de seguridad que dichas operaciones aduaneras requieren, estableciendo entre sus normas jurídicas la herramienta de las firmas electrónicas, tal como lo regula el Artículo 32 de la ley en análisis, el cual estipula "Las firmas electrónicas o digitales, los códigos, claves de acceso confidenciales o de seguridad equivalen, para todos los efectos legales, a la firma autógrafa de los funcionarios y



empleados aduaneros, auxiliares, declarantes y demás personas autorizadas por el servicio aduanero.”

Cabe mencionar que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece la importancia probatoria de la firma electrónica, estableciendo que aquellos documentos y demás datos que hayan sido transmitidos electrónicamente o digitalmente, mediante firma digital, tendrán igual valor y eficacia probatoria, tal como si hubiesen sido firmadas en forma manuscrita.

Asimismo establece el Código que todos aquellos documentos emitidos tanto por el servicio aduanero como por el auxiliar de la función pública aduanera, el declarante o personas autorizadas por el dicho servicio, que hayan sido transmitidos de forma electrónica o copias de originales almacenados por la misma forma, así como aquellas imágenes electrónicas de los documentos originales o sus respectivas copias, tendrán según el Artículo 36 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, la misma validez jurídica y probatoria que los documentos originales, salvo prueba en contrario.

Arancel centroamericano de importación

El Arancel Centroamericano de Importación se encuentra definido en el Artículo 41 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano estableciendo que “...es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio de los Estados parte, así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones.”



Para el análisis de esta figura e instrumento jurídico aduanero es importante estudiar lo que regula el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, el cual contiene en su anexo A el Arancel Centroamericano de Importación, estableciendo en sus apartados generales que el Arancel Centroamericano de Importación se encuentra constituido por:

El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC)

Según el Artículo 41 en el segundo párrafo constituye la clasificación oficial de las mercancías de importación y exportación a nivel centroamericano.

Obligaciones aduaneras

Se encuentra constituida según el Artículo 45 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

El Código indica que debemos entender por obligación tributaria aduanera los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Y por obligaciones no tributarias aquellas restricciones y regulaciones no arancelarias cuyo cumplimiento es legalmente exigible.

El mismo cuerpo legal indica que los sujetos de la obligación tributaria aduanera son el Estado como sujeto activo y el declarante y quienes resulten legalmente responsables del pago de dicha obligación como sujeto pasivo. Y para las obligaciones no tributarias el sujeto activo es el Estado y el sujeto pasivo es el obligado a su cumplimiento el cual podrá ser el declarante o su representante.



El despacho aduanero

Según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano es el conjunto de actos necesarios para someter las mercancías a un régimen aduanero, que concluye con el levante de las mismas.

En relación a la anterior definición hay q tomar en cuenta que previo a realizar el despacho aduanero es importante llevar a cabo las resoluciones anticipadas, siendo . estos según el Artículo 72 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano aquellos actos previos de naturaleza vinculante mediante los cuales los Servicios Aduaneros de cada Estado parte, resuelven solicitudes, formuladas por los declarantes.

La definición de despacho aduanero indica que son actos para someter las mercancías a un régimen aduanero, la cual se lleva a cabo a través de la declaración de mercancías siendo a través de esta la aceptación de las obligaciones que dicho régimen impone, en el entendido de que esta es efectuada bajo fe de juramento.

La declaración de mercancías mencionada en el párrafo anterior se realiza por medio de transmisión electrónica, aunque la misma norma establece que se acepta la declaración efectuada por otros medios legalmente autorizados.

La declaración de mercancías adicionalmente a la establecida anteriormente puede ser también efectuada en modalidades diferentes y excepcionales, pudiendo ser esta:

Declaración Anticipada

Esta es presentada antes de que las mercancías que se pretenden declarar arriben al país y se lleva a cabo a través del sistema de autodeterminación, el cual estipula que el



declarante debe fijar, aceptar y pagar los tributos exigibles y cumplir las demás obligaciones necesarias para que el régimen que desea adoptar sea autorizado.

Declaración Provisional

La cual podrá ser autorizada por el servicio aduanero, cuando sea despacho de mercancías a granel y otras que la autoridad superior del servicio aduanero establezcan, tal como lo indica el Artículo 331 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

La declaración se considera aceptada desde el momento en que se encuentre registrada en el sistema informático del servicio aduanero o algún otro sistema autorizado.

Regímenes aduaneros

El Artículo 89 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano define los regímenes aduaneros, estipulando lo siguiente “Se entenderá por Regímenes Aduaneros, las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la autoridad aduanera.”

El Artículo 91 clasifica los regímenes aduaneros de la siguiente forma:

- a) Definitivos: importación y exportación definitiva y sus modalidades.
- b) Temporales o suspensivos: tránsito aduanero; importación temporal con reexportación en el mismo estado; admisión temporal para perfeccionamiento activo;



depósito de aduanas o depósito aduanero; exportación temporal con reimportación en el mismo estado; y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.

c) Liberatorios: zonas francas; reimportación y reexportación.

Modalidades especiales de importación y exportación definitivas

En virtud de la necesidad en diversas ocasiones de realizar operaciones aduaneras de carácter urgente, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano prevé esta serie de situaciones, individualizándolas en el Artículo 108 del mismo cuerpo legal, el cual establece "constituyen modalidades especiales de importación y exportación definitiva, las siguientes: a) envíos postales; b) envíos urgentes; c) tráfico fronterizo; d) equipaje de viajeros; e) menaje de casa; f) pequeños envíos sin carácter comercial; y g) otras que establezca el Reglamento.

Abandono y formas de disposición de las mercancías

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica que el abandono de mercancías puede ser de dos formas:

Voluntario: cuando el consignatario o quien tenga el derecho de disponer de las mercancías, manifieste expresamente su voluntad de cederlas a favor del fisco.

Tacita

a) Aquellas mercancías que no se hubieren sometido a un régimen u operación aduanera, dentro de los plazos establecidos en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.



- b) Las mercancías que se encuentre en cualquier otro supuesto establecido en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Al analizar la figura jurídica del abandono de mercancías señalado anteriormente, es importante hacer mención de los mecanismos que el servicio aduanero ha establecido para la utilización de dichas mercancías. El Artículo 120 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica que el servicio aduanero podrá vender en públicas subasta las mercancías abandonadas y aquellas que han sido objeto de comiso, empleando para ello sistemas o medios electrónicos.

En caso de que las mercancías caídas en abandono o hayan sido objeto de comiso, fueren sacadas para ser públicamente subastadas y no fueren adjudicadas, se aplicaran los procedimientos establecidos en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Cabe señalar que toda persona que en calidad de consignatario o con facultades suficientes sobre las mercancías tácitamente abandonadas puede recuperarlas o rescatarlas como establece el CAUCA, pagando previamente lo que dichas mercancías adeuden, salvo casos especiales.

Infracciones y recursos aduaneros

El Artículo 122 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece la definición de infracción aduanera, estableciendo “Constituye infracción aduanera toda transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera.”



Clases de infracciones

Los Artículos 123, 124 y 125 del CAUCA clasifican y definen las infracciones aduaneras de la siguiente:

a) **Infracción administrativa**

Es toda acción y omisión que signifique trasgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito.

b) **Infracción tributaria**

Es toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal y no constituya delito.

c) **Infracción aduanera penal**

Es toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de la legislación aduanera, constitutiva de delito.

Reclamaciones, recursos aduaneros y Tribunal Aduanero

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano atendiendo a la posibilidad de que alguna persona se considere agravada indica que esta podrá impugnar aquellas resoluciones o actos finales de las autoridades del servicio aduanero.

En virtud de la facultad concedida para las personas que se consideren agraviadas, de accionar por medio de medios de impugnación reguladas en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano

en el Artículo 128, establece que en atención a dichas situaciones se crea el Tribunal Aduanero en los estados parte, concediéndoles facultades como órgano de decisión autónomo a los servicios aduaneros.

El Tribunal Aduanero deberá estar integrado por miembros con el grado mínimo de licenciatura, además de conocimiento y experiencia mínima de cinco años en materia aduanera.

2.2. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano fue aprobado el 25 de abril de 2008, por el Consejo de Ministros de Integración Económica, mediante la Resolución número 224-2008 (COMIECO XLIX).

El Artículo 3 del Convenio Sobre el Registro Arancelario Aduanero Centroamericano indica que el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano es parte integrante del Registro Arancelario y Aduanero Centroamericano cuya modificación fue hecha por el Comité Aduanero, cuyas modificaciones fueron aprobadas mediante la Resolución No. 223-2008 (COMIECO XLIX), entrando en vigor dicho reglamento el 25 de agosto de 2008.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano se encuentra dividido en nueve títulos y estos se encuentran subdivididos en capítulos.

El objeto según el Artículo 1 del Reglamento es dar cumplimiento a las disposiciones contenidas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, siendo estas aplicables de modo uniforme en la totalidad del territorio aduanero.



El Capítulo Primero del Título Segundo del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece las funciones del servicio aduanero, indicando entre las más sobresalientes que dicho servicio deberá:

-Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación tributaria aduanera, tales como naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor aduanero de las mercancías y permanencia y salida de las mercancías y medios de transporte del territorio aduanero.

-Elaborar y aplicar los procedimientos aduaneros.

-Cumplir y hacer cumplir las normas establecidas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, su Reglamento así como demás disposiciones aduaneras, entre otros.

Cabe mencionar que los servicios aduaneros de cada Estado parte, ejercen sus funciones según la organización territorial efectuada por dichos Estados, organizándose en zonas aduaneras, siendo dicho territorio dividido en:

a) Zona primaria o de operación aduanera

Es toda área donde se presten o realicen, temporal o permanentemente servicios, controles y operaciones de carácter aduanero y que se extiende a las porciones del mar territorial donde se ejercen dichos servicios, así como a las dependencias e instalaciones conexas establecidas en las inmediaciones de sus oficinas, bodegas y locales, tales como los muelles, caminos y campos de aterrizaje legalmente habilitados con ese fin, definición que establece el Artículo 7 en su primer párrafo.



b) Zona secundaria o de libre circulación

Es la parte sobrante del territorio aduanero.

c) Zona de vigilancia especial

Se le denomina así a todos los lugares o sitios dentro de la zona secundaria en donde las autoridades aduaneras podrán establecerse, con el objeto de someter a las personas, medios de transportes o mercancías, que por allí circulen, a la revisión, inspección o examen tendientes a garantizar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras.

Control aduanero

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que el control aduanero es el ejercicio de las facultades del servicio aduanero, existiendo según el Artículo 8 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, cuatro tipos de control aduanero, siendo las siguientes:

a) Permanente

Es aquel control que se ejerce en cualquier momento, sobre los auxiliares respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones.

b) Previo

Este control se ejerce sobre las mercancías previo a que se sometan a un régimen aduanero.



c) Inmediato

Este se ejerce sobre las mercancías desde su ingreso en el territorio aduanero o desde que se presenta para su salida y hasta que se autorice su levante.

d) A posteriori

Este se ejerce una vez realizado el levante de las mercancías, respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de las personas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.

Gestión de riesgo

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, indica que como riesgo debemos entender que es toda posibilidad de que ocurra un evento que afecte adversamente el cumplimiento de la legislación aduanera y del comercio exterior, siendo este cuantificado en relación a la probabilidad, magnitud y materialidad de la pérdida o lesión.

Un mecanismo previsto por el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, para prevenir consecuencias considerables en virtud del riesgo es la administración de riesgos, estableciendo el Artículo 16 del mismo cuerpo legal la siguiente definición: "... es la aplicación sistemática de procedimientos y prácticas administrativas, que proveen al Servicio Aduanero la información necesaria para lidiar con movimientos o mercancías que planteen riesgo."



Fiscalización

Con el fin de garantizar la correcta aplicación de los procedimientos en las aduanas de los Estados parte, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece que los órganos fiscalizadores propios del servicio aduanero tienen competencia para supervisar, fiscalizar, verificar y evaluar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior en lo que corresponda, antes, durante y con posterioridad al despacho aduanero de las mercancías, de conformidad con los mecanismos de control, los cuales serán analizados posteriormente.

Clases de actuaciones

Según el Artículo 27 del RECAUCA, las actuaciones de fiscalización podrán ser:

a) **De comprobación e investigación**

Esta clase de actuaciones tienen por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos y auxiliares, de sus obligaciones y deberes contenidos en el régimen jurídico aduanero.

b) **De obtención de información de trascendencia tributaria o aduanera**

Esta clase de actuaciones tendrán por objeto además, efectuar la revisión y realizar ajustes a la obligación tributaria aduanera.

Auxiliares de la función pública aduanera

El Artículo 18 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, indica que los auxiliares de la función pública aduanera son las personas naturales o jurídicas,



públicas o privadas, que participan ante el servicio aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.

Para poder ser auxiliar de la función pública aduanera, debe estar autorizado por la autoridad superior del servicio aduanero, y cumplir con los requisitos que exige el Artículo 56 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Con el propósito de tener un adecuado control sobre los auxiliares de la función pública aduanera, el Artículo 71 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica que las personas autorizadas como auxiliares, serán inscritas en el Registro de Auxiliares que al efecto llevará el servicio aduanero. Un aspecto relevante para ejercer funciones como auxiliar de la función pública aduanera es otorgar garantía para el correcto cumplimiento de las funciones propias de cada auxiliar.

Agente aduanero

El Artículo 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica que agente aduanero es el auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica los requisitos que los aspirantes a agente aduanero deben cumplir, así mismo indica que para optar a dicho cargo público deberán todos los aspirantes cumplir con un examen de carácter psicométrico, en caso de que lo requiera el servicio aduanero. De la misma forma deberán ser sometidos al examen de competencia cuando este corresponda.



Transportista aduanero

Según el Artículo 24 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano el transportista es el auxiliar encargado de las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación ante el servicio aduanero, del medio de transporte y carga, a fin de gestionar su ingreso , transito o salida de las mercancías.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica la serie de requisitos que deberán ser cumplidas por las personas natural o jurídica que pretenda obtener la calidad de transportista aduanero, requisitos contenidos en el Artículo 100 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, asimismo el Artículo 102 del cuerpo legal indica el procedimiento de autorización. Es importante mencionar que la responsabilidad de los transportistas aduaneros abarca el cumplimiento de las obligaciones que resulten de la recepción, la salida y el transporte aéreo, marítimo o terrestre de las unidades e transporte y mercancías.

Deposito aduanero

El Artículo 26 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, nos indica la definición de depositario aduanero, indicando que "... es el auxiliar responsable ante el servicio a aduanero, por la custodia y conservación temporal de las mercancías, bajo el control y supervisión de la Autoridad Aduanera."

Estos depósitos surgen por la necesidad de cada Estado parte y podrán autorizarse por la autoridad superior del servicio aduanero.



Al igual que los demás auxiliares de la función pública aduanera las personas interesadas en establecer y operar un depósito de aduanas, deben solicitar la respectiva autorización ante el servicio aduanero, cumpliendo con la documentación requerida en el Artículo 109 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Para las personas interesadas en operar depósitos aduaneros existen previos a la autorización requisitos adicionales que deberán cumplir para iniciar operaciones, las cuales se encuentran contenidas en el Artículo 113 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Otros auxiliares de la función pública aduanera

El Artículo 19 literal d) del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, indica que se consideran auxiliares de la función pública aduanera, aquellos que el Reglamento de dicho Código establezca, siendo estas estipuladas en el Artículo 118 de dicho reglamento, y definidas desde el Artículo 119 al Artículo 124 del mismo cuerpo legal, entre las cuales indica.

a) Depósitos aduaneros temporales

Son lugares habilitados por la autoridad superior del servicio aduanero para el almacenamiento temporal de mercancías, en espera de que se presente la declaración de destinación a un régimen o la solicitud de una operación aduanera.

b) Apoderados especiales aduaneros

Es la persona natural designada mediante poder en escritura pública, por una persona jurídica para que en su nombre y representación de encargue exclusivamente del



despacho aduanero de las mercancías que le sean consignadas, quien deberá tener autorización de parte de la autoridad superior del servicio aduanero de cada Estado parte.

c) Empresas de entrega rápida o courier

Son consideradas auxiliares de la función pública aduanera, aquellas personas legalmente establecidas en cada Estado parte, cuyo giro o actividad principal sea la prestación de los servicios de transporte internacional expreso a terceros por vía aérea o terrestre, de correspondencia, documentos y envíos de mercancías que requieran de traslado y disposición inmediata por parte del destinatario.

d) Empresas consolidadoras de cargas

Son personas que, en su giro comercial, se dedican, principal o accesoriamente a contratar, en nombre propio y por su cuenta, servicios de transporte internacional de mercancías que ellos mismo agrupan, destinadas a uno o más consignatarios.

e) Empresas desconsolidadoras de cargas

Son personas que a las que se consigna el documento de transporte madre ya sea este aéreo, marítimo o terrestre y que tienen como propósito desconsolidar la carga en su destino.

f) Operadores de tiendas libres

Son aquellas entidades que, como consecuencia de leyes especiales, se les da la categoría de tiendas libres, en cuyo recinto las mercancías pueden ingresar con suspensión de tributos y demás cargos eventualmente aplicables.

g) Empresas de despacho domiciliario

Son las personas jurídicas que podrán ser habilitadas por el servicio aduanero, para recibir directamente en sus propias instalaciones las mercancías a despachar que serán



utilizadas en la comercialización de mercancías o en el proceso industrial, sea la confección, elaboración o transformación de mercancías en bienes finales o productos compensadores.

Uso de los sistemas informáticos

El Capítulo III del Título I del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece la tecnología de información comunicación (TLC), como método para facilitar el procesamiento de información aportada por los auxiliares de la función pública aduanera y demás usuarios autorizados.

Según el Artículo 167 del Reglamento de dicho Código los sistemas informáticos deberán garantizar la privacidad, confidencialidad, no repudiación e integridad de los datos y documentos que son transmitidos y almacenado, así mismo la autenticidad del ente emisor de los mismos y de los usuarios que utilizan los sistemas de información del servicio aduanero.

Como herramienta para dar cumplimiento al deber de garantizar la privacidad y confidencialidad de los datos y documentos que se transmiten y almacenan dentro de las operaciones aduaneras, la Sección II del Capítulo VII del Título II del Reglamento regula todo lo relativo a los certificados y firma electrónica, los cuales son definidos por la Comisión Centroamericana quien tendrá la labor de estipular la estructura, condiciones y procedimientos de emisión, suspensión, revocación y expiración de dichos certificados y firmas electrónicas o digitales.



El Artículo 180 del Reglamento indica que la Comisión Centroamericana sobre Certificación Electrónica o Digital estará conformada por expertos técnicos en materia informática y jurídica de los servicios aduaneros.

Derechos arancelarios y demás medidas previstas en el marco de los *intercambios de mercancías*

El Artículo 186 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica que el origen de las mercancías y todo lo relativo a ello se encuentra establecido en el Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías.

El Título III del Reglamento regula todo lo relativo a la valoración de las mercancías dentro del territorio aduanero, abarcando situaciones especiales, tal como lo son las ventas sucesivas, la reimportación y las mercancías que no son objeto de venta. Asimismo regula los métodos de valoración, el momento aproximado, conversión de monedas, el levante de las mercancías que estén garantizadas.

Un aspecto muy importante que hay que resaltar de la valoración de las mercancías es el ente que regula los problemas alusivos a la valoración aduanera, y como consecuencia de ello deberá emitir los criterios técnicos correspondientes para la correcta interpretación y aplicación uniforme del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio y lo estipulado en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, siendo dicho ente el Comité Aduanero.

El Artículo 210 contempla la figura jurídica-aduanera de la importación de mercancías, indicando que es indispensable presentar la declaración del valor, documento que deberá contener toda la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario



e instructivo de llenado, el cual figura como anexo del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. La Declaración del Valor tiene como aspecto sobresaliente el que debe ser bajo declaración jurada de parte del importador en el caso de que se trate de personas naturales o aquellas personas que ostenten la representación legal cuando se trate de personas jurídicas. Asimismo indica el Artículo 212, aquellas importaciones en las que no es obligatoria la presentación de la declaración del valor.

Obligaciones aduaneras

La obligación tributaria aduanera, nace, según el Artículo 217, entre el Estado y los sujetos pasivos, en el momento que ocurre el hecho generador de los tributos de acuerdo al Artículo 46 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. La tratadista Gladys Monterroso nos aporta la definición de hecho generador, señalando que "...es la descripción hipotética de un hecho creado por el legislador que al concretarse da nacimiento a la obligación de pagar el tributo."¹⁶

Formas de extinción de las obligaciones aduaneras

El Artículo 220 nos establece la figura jurídica de la extinción de las obligaciones aduaneras, cuyas formas de extinción según el artículo mencionado se encuentran clasificadas en el Artículo 58 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Siendo las siguientes:

a) Pago

Esta forma de extinguir las obligaciones aduaneras, se encuentra regulada de forma específica en el Artículo 221 del Reglamento, el cual establece "El pago de la obligación

¹⁶ Monterroso, Gladys. **Derecho Financiero parte I, finanzas públicas**. Pág. 99.



aduanera debe hacerse en efectivo, en moneda de curso legal o en las otras formas establecidas por las leyes.”

b) **Compensación**

Es una forma de extinguir la obligación aduanera, la cual es otorgada por la autoridad competente cuando concurren cualquiera de las situaciones establecidas en el Artículo 222 del Reglamento.

c) **Prescripción**

Es un modo de extinguir la obligación aduanera por el transcurso del tiempo, específicamente en los casos indicados en el Artículo 223 del Reglamento, cuyo plazo es de 4 años.

d) **Aceptación del abandono voluntario de mercancías**

e) **Adjudicación en pública subasta o mediante otras formas de disposición legalmente autorizadas de las mercancías abandonadas.**

f) **Perdida o destrucción total de las mercancías**

En el caso de que dicha pérdida o destrucción haya sido por caso fortuito o fuerza mayor o pro destrucción de dichas mercancías bajo control aduanero.

g) **Otros medios legalmente establecidos**



Prenda aduanera

Es un gravamen que se impone a las mercancías directa y preferentemente a favor del fisco, con el objeto de garantizar los tributos, multas y demás cargos que causen, otorgando dicha garantía los derechos de retención, secuestro y prelación a favor de las autoridades aduaneras.

Ingreso y salida de personas, mercancías y medios de transporte

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento establecen que el ingreso y salida de personas, mercancías y medios de transporte deberán realizarse únicamente por los lugares, las rutas y los horarios habilitados por el servicio aduanero.

Dentro de las operaciones aduaneras relativas al ingreso de medios de transporte, es importante mencionar que como requisito esencial para dicho ingreso debe presentarse el medio de transporte ante la autoridad aduanera, entidad que tendrá el deber de recibirla, de conformidad con la clase de transporte que se trate.

El Artículo 236 en su segundo párrafo indica la definición de recepción legal, indicando que "... el acto de control que ejerce la autoridad aduanera a todo medio de transporte, a fin de requerir y examinar los documentos establecidos en Artículo 242 de este reglamento y declaraciones exigibles por las leyes y reglamentos pertinentes, así como registrar y vigilar los medios cuando las circunstancias lo ameriten."

Cabe resaltar que el Reglamento indica las medidas de control que deben cumplirse en la recepción de medios de transporte, los cuales se encuentran contenidos en el Artículo 237 de dicho Reglamento.



El Artículo 242 del Reglamento impone la obligación a los transportistas de aportar información en forma electrónica u otro medio autorizado, información contenida en los documentos que señala el mismo artículo.

Carga y descarga

Al tenor de lo que establece el Artículo 256 del Reglamento, al haberse concluido la recepción legal, se procederá a la autorización de la carga o descarga de las mercancías y el embarque o desembarque de tripulantes y pasajeros o cualquier otra operación de carácter aduanero, esto bajo control aduanero.

Como excepción al Artículo 233 del Reglamento, el Artículo 258 del mismo cuerpo legal, indica una serie de casos, en los que se podrá realizar cargas o descargas en lugares no habilitados, previa solicitud del consignatario, transportista o representante de este y consecuentemente con autorización de la autoridad aduanera.

Transbordo

Establece el Artículo 270 del Reglamento que el transbordo procede cuando las mercancías estén consignadas en el manifiesto de carga y en el mismo se indique la aduana en donde se efectuará aquel, salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente comprobados a satisfacción del servicio aduanero, pudiendo ser:

a) **Transbordo directo**

Según el Artículo 271 del reglamento es aquel transbordo en que las mercancías se transfieren directamente de un medio de transporte a otro, y



b) **Transbordo indirecto**

Es el transbordo en que las mercancías se transfieren de un medio de transporte a otro, después de haber sido depositadas en los recintos aduaneros.

Reembarque

Establece el Artículo 67 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que el reembarque es el retorno al exterior de mercancías extranjeras desembarcadas por error.

El Reglamento regula esta figura jurídica para el caso en que mercancías extranjeras desembarquen por error a las aduanas de los Estados parte, para lo cual se debe solicitar a la autoridad aduanera la autorización de dicha operación aduanera. El Artículo 281 indica que la autorización de reembarque debe realizarse dentro de un plazo de 10 días.

Depósito temporal

Como parte de los servicios que el servicio aduanero establece, se encuentra el de los lugares habilitados para depósitos temporales para mercancías, indicando el Artículo 283 del Reglamento que podrá permanecer en dichos depósitos en un plazo máximo de veinte días.

Despacho aduanero

Habiendo analizado la figura de las resoluciones anticipadas, reguladas en el Artículo 72 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, las cuales pueden ser solicitadas por importadores, productores y exportadores, sean estos personas naturales o



jurídicas, solicitud que se dirige a la autoridad competente en materia aduanera de los Estados parte. Es importante mencionar que previo a realizarse el despacho aduanero debe de realizarse el examen previo, en el que el declarante o su representante podrán reconocer las mercancías por despachar.

El Reglamento establece una facultad para la autoridad aduanera, consistente en la extracción de muestras de las mercancías, previo al despacho. Dicha extracción puede ser a solicitud de parte o de oficio, tomando en cuenta que en esta última debe informarse previamente a la extracción, al consignatario o su representante.

En relación a derechos de propiedad intelectual, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento indicando este ultimo que los servicios aduaneros de los Estados parte tienen competencia para ejecutar medidas en las fronteras o territorio aduanero, con el fin de evitar violaciones a la propiedad intelectual, industrial, derechos de autor y derechos conexos.

Declaración de mercancías

Previo a destinar las mercancías a un régimen aduanero deben estar amparadas en una declaración de mercancías, tal como lo indica el Artículo 317 del Reglamento.

Estipula el mismo cuerpo legal que la obligación de declarar abarca también a aquellas mercancías que estén libres de derechos arancelarios y aquellas que de cualquier forman gocen de exención o franquicia. El Capítulo II del Título V del Reglamento, norma todo lo relativo a las condiciones de presentación, contenido, documentos para la presentación de la declaración de mercancías.



Despacho aduanero de las mercancías

Posteriormente a la declaración de mercancías, se procede al despacho aduanero de las mercancías, con el requisito previo de tener aceptada dicha declaración de mercancías, para lo cual indica el Artículo 334 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que se considerará cuando esta se valida y registre en el sistema informático del servicio aduanero u otro medio autorizado.

- El procedimiento siguiente a la aceptación de la declaración de mercancías y previo al despacho de las mercancías, consiste en que deben estas ser sometidas al sistema de análisis de riesgo, para luego realizar la verificación inmediata a que se refiere el Artículo 336 del Reglamento, dicha verificación podrá consistir en la revisión documental o examen físico y documental con el objetivo de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones aduaneras, cuyo plazo según el citado artículo del Reglamento, en su cuarto párrafo, es de veinticuatro horas siguientes, en que las mercancías se encuentren a disposición del funcionario aduanero designado para la práctica de dicha diligencia.

La verificación indicada en el párrafo anterior se podrá llevar a cabo de oficio, cuando dicha verificación cuyo carácter es inmediato no pueda realizarse dentro del plazo indicado, cuando los interesados o sus representantes incurran en cualquiera de las situaciones señaladas en el Artículo 339 del Reglamento.

Al haber finalizado la verificación inmediata y dicha verificación se encuentre conforme a lo declarado se otorgara de parte de la autoridad aduanera el levante, previa



presentación de una garantía que cubra los derechos e impuestos, multas y recargos que fueren aplicables.

Regímenes aduaneros

Al analizar esta figura jurídico-aduanera, cabe mencionar que el sometimiento a un régimen aduanero es de carácter obligatorio para toda la mercancía que ingrese o salga del territorio. Asimismo como parte de la Integración Económica Centroamericana adoptada por los Estados Parte, el Reglamento establece la facilidad de declarar las mercancías originarias de cualquier Estado parte, mediante el Formulario Aduanero Único Centroamericano, el cual se transmite electrónicamente, lo cual definitivamente beneficia y facilita el comercio entre los Estados parte.

Existen mercancías beneficiadas por tratamientos arancelarios preferenciales, las cuales se encuentran establecidas en acuerdos comerciales, medida adoptada como parte de la mencionada Integración Económica Centroamericana, situación para lo cual el Artículo 359, indica que debe consignarse en la declaración de mercancía, acompañada del certificado de origen, según lo establezcan dichos acuerdos.

Una de las características principales de todo el servicio aduanero es velar y garantizar la seguridad de las operaciones aduaneras que deben realizarse para el ingreso de mercancías, para lo cual el Reglamento establece que sobre las mercancías o medios de transporte de los mismos, deben colocarse dispositivos de seguridad que permitan garantizar el origen e identificación general de dichas mercancías o medios de transporte.



Transito aduanero

El Diccionario de la Real academia de la lengua española indica que se entiende por Transito "... la mercancía que atraviesa un país situado entre el de origen y el de destino."¹⁷

El transito aduanero es entonces la circulación de vehículos autorizados para transportar mercancías dentro del territorio aduanero.

Un aspecto relevante de esta figura jurídico-aduanera es que todos los medios de transporte que deseen transitar en territorio aduanero, o de una aduana u otra, deben estar inscritos y registrados ante el servicio aduanero. El transito aduanero puede ser de dos formas según el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, siendo estas las siguientes:

a) Transito aduanero interno

Todas las disposiciones relativas al tránsito referentes a la declaración de mercancías que debe realizarse para poder transitar, así como las disposiciones de la aduana de partida como la aduana de destino, son reguladas por la Sección II del Capítulo IV del Título VI del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

b) Transito aduanero internacional terrestre

Según el Artículo 402 del Reglamento, las disposiciones relativas al tránsito aduanero internacional terrestre se encuentran contenidas en el Reglamento sobre el Régimen de

¹⁷Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Pág. 1287.



Transito Aduanero Internacional Terrestre, así como el Formulario de Declaración e instructivo.

Otras clases de transito aduanero

a) Tránsito por transporte multimodal

El Artículo 403 del Reglamento, establece la definición de transporte multimodal, señalando que es "... el porte de mercancías por dos modos diferentes de transporte por lo menos, en virtud de un único contrato de transporte multimodal, desde un lugar en que el operador de transporte multimodal toma las mercancías bajo su custodia y responsabilidad, hasta otro lugar designado para su entrega, en el cual se cruza por lo menos un frontera."

b) Tránsito por vía marítima

Es el transporte de mercancías o personas desde un puerto a otro de los Estados parte, el cual debe ser declarado por el transportista y podrá estar sujeto a la rendición de garantía sobre los tributos, la cual será determinada por la autoridad superior del servicio aduanero, según lo establece el Artículo 407 del Reglamento, cuyo procedimiento se encuentra regulado desde el Artículo 408 al 412 del mismo cuerpo legal.

c) Tránsito aéreo

Es el transporte de mercancías utilizando transporte de aviación, cuyos manifiestos deben llevar la fecha y firma del responsable de la compañía aérea que los identifique como declaraciones de tránsito, especificando las mercancías a las que se refieren, los que una vez completados y firmados se considerarán autorizados para el inicio de dicho tránsito aéreo.



Formas especiales de importación en el mismo Estado

1. Importación temporal con reexportación en el mismo Estado

Es un régimen que consiste el importe de mercancías al territorio aduanero de forma temporal, para su posterior exportación.

Un requisito indispensable para que el servicio aduanero pueda autorizar la importación temporal es que pueda identificarse las mercancías mediante marcas, números, sellos, medidas u otras características especiales, según lo indica el Artículo 424 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Es importante señalar que el Artículo 425 del Reglamento indica las mercancías que pueden ser objeto de de importación temporal.

2. Importación temporal de vehículos para turismo

Consiste en un régimen bajo el cual el Reglamento establece la autorización de ingreso de importación temporal de vehículos automotores terrestres, aéreos y marítimos, de terceros países, tomando en cuenta que estos deben ser sin fines lucrativos, según lo establece el Artículo 440 del Reglamento.

Un aspecto que es oportuno resaltar sobre este régimen es que los vehículos deben portar visiblemente la autorización para circular dentro del Estado en que se encuentren. Asimismo el Artículo 441 del Reglamento establece los vehículos que pueden obtener la autorización para circular bajo el régimen de importación temporal de vehículos para turismo.



c) Casos especiales de importación temporal de vehículos

La Sección III del Capítulo VII del Título VI del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano regula todo lo referente a los vehículos que pueden ingresar al país bajo el régimen de importación temporal.

a) Importación temporal de naves o aeronaves de transporte colectivo

Para lo cual el Reglamento establece que este tipo de naves con tal destino podrán permanecer en cualquiera de los Estados parte, hasta por el término de 6 meses, prorrogables siempre que no exceda de un año.

b) Importación temporal de automotores terrestres por organismos internacionales y funcionarios diplomáticos

Dicho régimen se encuentra establecido para aquellos funcionarios de organismos internacionales en cuyos convenios constitutivos se establezca dicho beneficio o para aquellos cuerpos diplomáticos extranjeros se encuentre acreditado en el Estado parte. El plazo para permanecer bajo dicho régimen es conforme al plazo que dichos organismos establezcan, y en su defecto periodos consecutivos de seis meses hasta completar un plazo.

c) Importación temporal de automotores terrestres por estudiantes extranjeros que realizan estudios de postgrado en el Estado parte

Para gozar de este régimen los estudiantes deben acreditar dicha condición mediante certificación emitida por la institución de enseñanza superior correspondiente, por periodos consecutivos de seis meses.



d) Importación temporal de vehículos por ciudadanos nacionales de los Estados parte

Este régimen establece que los ciudadanos nacionales de los Estados parte pueden importar temporalmente con fines turísticos, un vehículo, cuyo plazo de autorización es de un mes.

Provisiones a bordo

El Reglamento establece lo relativo a aquellas mercancías que se movilizan en los medios de transporte que arriban a los puertos o aeropuerto de los Estados parte, destinadas a la manutención de los tripulantes, para ser consumidas, compradas u obsequiadas a los pasajeros por la empresa aérea o marítima.

Un aspecto relevante sobre esta clase de mercancías es que gozan de suspensión de tributos de importación, bajo la condición que dichas mercancías permanezcan en el vehículo que las introdujo al territorio aduanero.

Admisión temporal para el perfeccionamiento activo

Es aquel régimen mediante el cual ingresan mercancías al territorio aduanero con suspensión de tributos, para después ser reexportadas luego de haberse sometido a un proceso de transformación, elaboración o reparación y otro procedimiento legalmente autorizado, según lo establece el Artículo 98 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.



En base a la anterior definición establece el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano lo relativo a todas las definiciones que deberán entenderse al realizarse dichas operaciones, indicando así mismo que el plazo de permanencia de las mercancías bajo este régimen será de hasta doce meses improrrogables.

Deposito aduanero

Este régimen establece el Código que podrán almacenarse mercancías por tiempo determinado en lugar previamente autorizados por la autoridad competente, para lo cual indica el Reglamento que el ingreso de dichas mercancías se realizara por medio de transmisión en forma electrónica de la declaración de mercancías. Por ser los depósitos, establecimientos bajo el control del servicio aduanero, indica el reglamento la serie de actividades permitidas en dichos depósitos, los cuales serán autorizados previa solicitud, actividades que podrán consistir en reacondicionamiento, reembalaje, análisis, entre otras, según lo establece el Artículo 100 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Zona franca

El Artículo 101 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, nos indica la definición de zona franca, estableciendo que "... es el régimen que permite ingresar a una parte delimitada del territorio de un Estado parte, mercancías que se consideran generalmente como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los tributos de importación.

Establece el Reglamento que la declaración de mercancías se deberá cumplir con la información requerida por el Artículo 320 de dicho Reglamento.



Exportación temporal con reimportación en el mismo Estado

Según el Artículo 102 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, la exportación temporal con reimportación en el mismo Estado, es el régimen mediante el cual, con suspensión de pago de tributos a la exportación en su caso, se permite la salida temporal del territorio aduanero, con un fin específico y por un tiempo determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de tributos a la importación.

Estipula el Reglamento que lo relativo a la declaración de mercancías contendrá los datos establecidos para el régimen de exportación definitiva. Asimismo indica el Artículo 515 del Reglamento que el plazo para permanecer bajo este régimen en un mismo Estado es de seis meses.

Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo

Para efecto del presente análisis es importante indicar la definición del presente régimen, la cual se encuentra establecida en el Artículo 103 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual indica "...es el régimen que permite la salidas del territorio aduanero por un plazo determinado de mercancías nacionales o nacionalizadas, para ser sometidas en el exterior a las operaciones de transformación, elaboración, reparación y otras permitidas, con suspensión en su caso, de los tributos a la exportación, para ser reimportadas bajo el tratamiento tributario y dentro del plazo establecido en el Reglamento."



Al analizar la presente figura jurídico-aduanera cabe resaltar que tiene similitudes a la figura jurídico- aduanero de la admisión temporal para perfeccionamiento activo, toda vez que las dos tienen como función la transformación, elaboración, reparación u otras actividades permitidas y gozan de suspensión de tributos, realizándose ambas bajo las mismas circunstancias en países diferentes.

En virtud de lo anterior, es importante mencionar que la declaración de las mercancías se rige por la información que debe proporcionarse para el régimen de exportación definitiva, cuyo plazo para permanecer bajo este régimen es de 6 meses, según lo regulan los Artículos 522 y 524 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Reimportación y reexportación

Estas dos figuras jurídicas son motivo de análisis en virtud que poseen ciertas similitudes, una de ellas es que al haber sido exportadas o importadas esto no fue definitivamente, ya que esto motiva a su posterior reimportación y reexportación. Cabe mencionar que ambos regímenes en la declaración de mercancías contendrá los datos de la declaración para el régimen de importación y exportación definitiva, respectivamente.

En relación al presente análisis es importante definir cada régimen, para lo cual es importante remitirse a la definición legal que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano estipula para cada régimen.



a) Reimportación

Según el Artículo 105 de dicho Código es "... el régimen que permite el ingreso al territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas, que se exportaron definitivamente y que regresan en el mismo estado, con liberación de tributos."

b) Reexportación

Indica el Artículo 107 que es "... el régimen que permite la salida del territorio aduanero, de mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente."

En relación a las mercancías el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece.

Condición de las mercancías. Dentro del régimen de reimportación las mercancías objeto de este régimen deben encontrarse en el mismo estado en que se exportaron, salvo el normal deterioro causado por el uso al cual fueron destinadas, o las medidas adoptadas para su conservación, siempre que estas no incrementen el valor que tenían las mercancías al momento de su exportación, según lo establece el Artículo 553 del Reglamento.

Mercancías sujetas al régimen. En relación al régimen de Reexportación, indica el Artículo 539 del Reglamento que "Bajo este régimen deberán ampararse las mercancías no nacionalizadas que hayan sido destinadas a cualquier régimen aduanero suspensivo de derechos."



Modalidades especiales de importación y exportación definitivas

a) Envíos postales. Indica el Artículo 109 del Código que se entenderá por envíos postales, aquellos de correspondencia y paquetes postales designados como tales en el Convenio de la Unión Postal Universal.

En relación a lo anterior establece el Reglamento que los responsables de la recepción, conducción y almacenaje de los envíos postales y de su posterior presentación ante el servicio aduanero serán las autoridades de correos. Asimismo es oportuno mencionar que la autoridad aduanera tiene la facultad de seleccionar aquellos envíos que deben someterse a reconocimiento físico, con el objetivo de la seguridad que debe mantenerse en el territorio aduanero.

b) Envíos Urgentes. Según el Artículo 554 del Reglamento los envíos urgentes se clasifican en:

-Envíos de socorro

Esta clase de envíos tiene como característica que se trata de mercancías con destino a personas afectada por desastres, cuya forma de despacho según lo regula el Reglamento es mediante procedimientos simplificados y expeditos, requiriendo para su levante únicamente con el visto bueno que le otorgue el funcionario aduanero designado.



-Envíos que por su naturaleza requieren de su despacho urgente. Comprendiendo dentro de esta clase de envíos mercancías de uso inmediato o indispensable para una persona o centro hospitalario.

-Mercancías ingresadas bajo el sistema de entrega rápida o Courier. Indica el Artículo 110 del Código que el ingreso de estas mercancías son efectuadas por empresas registradas ante el servicio aduanero. La descarga, la entrega y otras disposiciones sobre esta clase de envíos urgentes se encuentran reguladas en la Sección III del Capítulo XVI del Título XVI.

c) Equipaje de viajeros. El Artículo 578 del Reglamento indica que debe entenderse por equipaje de viajero aquellas mercancías de uso personal o para el ejercicio de su profesión u oficio en el transcurso de su viaje, siempre que no tengan fines comerciales y consistan en las mercancías señaladas en los incisos del mencionado artículo. Cabe mencionar que el Artículo 581 clasifica al equipaje de la siguiente forma. 1) Equipaje acompañado: cuando ingrese junto con el viajero. 2) Equipaje no acompañado: cuando ingrese dentro de los tres meses posteriores o anteriores en relación a la fecha de arribo del viajero al territorio aduanero.

d) Menaje de casa. Según el Artículo 115 del Código debe entenderse por menaje de casa, los enseres y artículos del hogar nuevos o usados, en cantidades y características que permitan determinar que serán destinados para uso doméstico. En virtud de lo anterior estipula el reglamento que la declaración para la importación y exportación de esta clase de mercancías debe hacerse mediante procedimientos



simplificados tomando en cuenta la lista detallada de los bienes que constituyen el mismo. Razón por la cual no debe incluirse dentro del menaje de casa los vehículos, ni maquinaria, equipos, herramientas, o accesorios para oficinas, laboratorios, consultorios, fábricas, talleres o establecimientos similares.

e) Pequeños envíos familiares sin carácter comercial. El Reglamento indica que en caso de estos envíos deberá observarse en la declaración previa a despacharse que dicha declaración sea formulada de oficio por la autoridad aduanera, teniendo derecho a la exención contenida en el Artículo 116 del Código la cual se refiere a la exención en tributos y cualquier otro recargo que pueda pesar sobre dichos envíos, para lo cual debe observarse ciertas condiciones establecidas en el Artículo 596 del Reglamento.

f) Muestras sin valor comercial. Consiste en aquellas mercancías que son enviadas sin ningún costo para el consignatario, y que por ende carecen de todo valor comercial y tienen carácter de muestras. Es importante mencionar que para su despacho, la Autoridad Aduanera deberá determinar si son consideradas como muestras y posteriormente su declaración respectiva.

g) Ingreso o salida de personas fallecidas. El primer aspecto que contempla el Reglamento es en relación a la responsabilidad sobre el transporte de restos humanos, señalando que la misma corresponde a la empresa que se dedique a prestar dichos servicios.



A partir del Artículo 604 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano indica la forma de disponer de las mercancías, señalando dentro de estas formas las siguientes:

Abandono

Esta forma de disposición nace en virtud de cualquiera de las situaciones que señala el Artículo 604, indicando en su epígrafe la figura de abandono tácito. Indica el Artículo 605 lo relativo al rescate de mercancías abandonadas, siendo importante mencionar que para el rescate de mercancías debe cancelarse todos los impuestos que gravan dichas mercancías.

Subasta

La subasta es una forma de disposición de las mercancías que nace en virtud de la falta de pago de los impuestos arancelarios y demás tributos que deban dichas mercancías cancelar y posteriormente son abandonadas, para lo cual el Código Aduanero Uniforme Centroamericano así como su reglamento establece las condiciones y procedimientos que han de respetarse para proceder a dicha subasta.

Impugnación de resoluciones y actos del servicio aduanero

En contra de todas aquellas resoluciones en que los usuarios sientan violados sus derechos podrán interponer ante la autoridad aduanera el recurso de revisión. El Reglamento indica que cuando fuere denegado el recurso de revisión procederá la interposición del recurso de apelación, el cual se interpone ante la autoridad superior de la autoridad aduanera.



2.3. Ley Nacional de Aduanas, Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala

La Ley Nacional de Aduanas nació a la vida jurídica a través del Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, la cual entró en vigencia el 26 de noviembre del año 2013, estipulando asimismo una serie de reformas a cuerpos legales en materia aduanera.

- El objeto de la ley, según el Artículo 1 de dicho Decreto es "... establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones."

Con el objeto de una mejor comprensión de los términos empleados dentro de la Ley Aduanera, el Artículo 2 indica las definiciones que se emplean dentro del desarrollo de la ley.

Con el objeto de mejorar el servicio que presta el servicio aduanero, el Artículo 5 indica los principios en que debe basarse el ejercicio de las atribuciones de dicho servicio.

Infracción aduanera administrativa

En principio, la ley define a la infracción aduanera administrativa como toda aquella acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en las leyes y disposiciones legales vigentes; de dicha definición se puede entender lo siguiente:



1. Al referirse a acción u omisión se está incluyendo tanto los actos que como sujetos del derecho aduanero se realicen así como la inactividad cuando la propia Ley nos indique una conducta específica o una obligación aduanera.

2. Esa acción u omisión debe de conllevar la transgresión de normas jurídicas de dos tipos, las de orden sustancial o sustantivo y las de orden formal. Las normas sustantivas consagran en abstracto los derechos y obligaciones que la ley impone y regula, por aparte, las normas formales las que lo reglamentan y hacen posible la ejecución de los derechos y obligaciones, es decir los procedimientos.

El ente que se encuentra facultado para la imposición de las sanciones es la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se excluye de la aplicación de la ley aquello que esté sancionado como delito o falta, para lo cual serán los tribunales nacionales los encargados de sancionar dichos ilícitos. Aunado a ello, plantea y reafirma la obligación de denunciar los delitos y faltas por parte de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria que tengan conocimiento de ellos. El no denunciar provoca responsabilidad del trabajador o funcionario que no lo haga. Aunado a ello, ya el Código Penal regula el delito de omisión de denuncia.

Tipos de infracción aduanera

La ley entra a regular bastantes supuestos que conllevan la infracción aduanera, el primero de ellos es la determinación incorrecta del pago del tributo, el cual es cometido



por el sujeto pasivo del tributo imponiéndosele una multa equivalente al ciento por ciento del importe del tributo omitido, más intereses resarcitorios.

Esta se puede detectar ya sea en el despacho de la mercadería o bien en un proceso de fiscalización, aplicando intereses en todo caso, no obstante la mora no aplica si la determinación es detectada por la Superintendencia de Administración Tributaria. Esta infracción es de carácter tributario y no administrativo aunque se encuentra dentro de la ley aduanera nacional, por lo mismo no está afecta a la exoneración dada por el gobierno.

En cuanto a las sanciones a aplicar por las infracciones aduaneras administrativas, dependiendo de su gravedad son las siguientes:

a) multa de \$CA 300.00 o su equivalente en quetzales al tipo de cambio vigente en la fecha de la comisión de la infracción o en la fecha de su descubrimiento. A esta sanción se le aplicará las rebajas en los términos y condiciones del Código Tributario, tal como lo regula el Artículo 6, último párrafo.

b) multa de \$CA 1,000.00 o su equivalente en quetzales al tipo de cambio vigente en la fecha de la comisión en el caso de transmisión incompleta del manifiesto de carga.c) multa de \$CA 2,000.00 o su equivalente en quetzales al tipo de cambio vigente en la fecha de comisión en el caso mencionado en el inciso anterior, cuando la transmisión incompleta se haya llevado a cabo más de dos veces.

d) suspensión de la autorización conferida hasta por 6 meses para los auxiliares de la función pública aduanera, los beneficiarios de determinados regímenes aduaneros, los agentes aduaneros o apoderados especiales aduaneros, el depositario aduanero, el operador de tienda libre de impuestos, la empresa de despacho domiciliario, el



exportador habitual, cuando incurran en las causales señaladas en la Ley Nacional de Aduanas.

e) cancelación de la autorización conferida.

Procedimientos

Entre los procedimientos que incorpora la Ley se encuentra el procedimiento por discrepancias, dicho procedimiento tiene su origen cuando en un informe que contenga el resultado de la verificación efectuada por el empleado aduanero, este encuentre a su juicio una diferencia relacionada con clasificación arancelaria, origen de las mercancías y otra información suministrada por el declarante. Para esto, el declarante se le confiere audiencia por el plazo de diez días improrrogables contados a partir de la fecha de su notificación. Cabe anotar que el plazo empieza a contar a partir del día siguiente de la notificación.

Evacuada la audiencia, el administrador de aduanas resolverá en un plazo de 15 días si proceden o no las correcciones o ajustes efectuados por el empleado aduanero. Contra esa resolución procede el recurso de apelación que obra en el Artículo 624 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

La Superintendencia de Administración Tributaria ha publicado sus criterios institucionales en los cuales indica que con el procedimiento por discrepancias se homologan los plazos para el procedimiento administrativo que se inicie con ocasión de incidencias en el despacho (Artículo 349 del RECAUCA) y se exceptúa de esta homologación el caso de origen, solamente cuando se trate de mercancías originarias de Centroamérica.

El procedimiento para la aplicación de sanciones por las infracciones tipificadas en la Ley Nacional de Aduanas, es igual al de discrepancias y se aplicará también para los casos de suspensión o cancelación de los auxiliares de la función pública aduanera y de los beneficiarios de algunos regímenes aduaneros contemplados en la ley.

Tratamiento de excedente

Cuando la autoridad aduanera, en la verificación inmediata de las mercancías detecte un excedente de mercancías no declaradas, dicho excedente no constituirá delito o falta cuando el valor de las mercancías excedentes no declaradas se igual o menor a los tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) o el 3% del valor FOB total del embarque, si el valor excede de dicho porcentaje se debe aplicar lo estipulado al respecto en la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

La Superintendencia de Administración Tributaria entiende como el valor total del embarque el precio FOB consignado en la declaración de mercancías.

Para el caso de que los excedentes no sean de la misma naturaleza, la aduana debe determinar el valor FOB de las mercancías a efecto de determinar el porcentaje de excedente.

Una de las consecuencias que la Ley regula es que los excedentes son retenidos y se le otorga 20 días para comprobar la propiedad del mismo y si el contribuyente no demuestra dicha propiedad dentro del plazo indicado el servicio aduanero podrá disponer de la mercancía.

Como criterio institucional, la Superintendencia de Administración Tributaria indica que para demostrar la propiedad de la mercancía el importador debe de demostrar que



la mercancía está incluida dentro de un documento de transporte cuando corresponda. Además, para que se pueda disponer del excedente por parte del importador, este deberá incluir en una declaración aduanera la mercadería pagando los derechos arancelarios e impuestos correspondientes y satisfacer cualquier otro requisito exigible para la importación definitiva. Finalmente para el caso de una importación que goza de franquicia arancelaria, no se aplica el pago, y se debe de presentar la resolución que autoriza la ampliación de la franquicia.

Obligaciones adicionales

La Ley contempla también que los operadores o administradores de puertos de cualquier naturaleza, y quienes presten los servicios auxiliares en terminales de pasajeros y de carga, deberán poner a disposición del servicio aduanero sin costo las áreas de terreno e instalaciones adecuadas para que lleve a cabo las funciones de despacho de mercancías y las demás que se deriven de la aplicación del CAUCA y su Reglamento, el servicio aduanero solamente cubrirá los gastos que implique el mantenimiento de las instalaciones asignadas.

Por su parte, los almacenes generales de depósito deben permitir que el servicio aduanero visite dichos almacenes para verificar el peso, examinen las mercancías para el cálculo del DAI e impuestos o realicen cualquier procedimiento aduanero.

Las entidades portuarias deberán presentar informe de inventarios de los contenedores y mercancías existentes bajo su custodia en los plazos y medios que indique el servicio aduanero.



Las entidades privadas que presten servicios relacionados con el comercio exterior en zonas primarias aduaneros deben permitir el acceso a la autoridad aduanera a sus instalaciones y brindar la información que esta requiera, relacionada con sus actividades, sin perjuicio de las responsabilidades en que pueda incurrir.

Imposición obligatoria del uso de marchamo electrónico.

La Ley impuso el uso obligatorio de marchamo electrónico al transportista aduanero, el importador o quien comprobare derecho sobre la mercancía. Indica el Artículo 55 de la Ley Nacional de Aduanas que dicho marchamo debe contar con un dispositivo de control de funcionamiento satelital, teniendo esta disposición legal, la finalidad de asegurar la finalización del tránsito aduanero interno o el arribo del medio de transporte en que se trasladan mercancías sujetas a regímenes especiales dentro del territorio aduanero. Un aspecto sobresaliente de dicha disposición es la excepción que la Ley misma señala, indicando que se exceptúan las mercancías a granel.

Con esto queda cubierto el contenido de la Ley Nacional de Aduanas de manera general, la práctica y la aplicación de las normas nos irán brindando situaciones que deberán resolverse interpretando el contenido de la Ley y el demás derecho aduanero y tributario.

CAPÍTULO III

3. Aduanas

3.1. Breve reseña histórica

La palabra aduana posee una etimología muy confusa. Unos la toman del árabe "Al Diovan" casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuestos, del italiano "Dogona" (del lux) ambas del persa "Divan", lugar o local de reunión de los administradores financieros. En inglés se denomina "Customs House", del latín "Customa", del alemán "Zoll" antiguo "Zol" germano. "Adayuan" palabra árabe que significa libro de cuentas derivado del alemán.

3.2. Origen de la Aduanas

"La aduana es una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas en uso data de los últimos siglos. Primariamente predominó el régimen fiscal de las aduanas. Después, éstas fueron utilizadas para defender y proteger las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados."¹⁸

La Superintendencia de Administración Tributaria en su página web indica a grandes rasgos como historia de las aduanas la siguiente.

El descubrimiento de América abrió nuevos derroteros al comercio internacional, en virtud de la expansión colonial de España. De ahí surgió más tarde, en siglo XVI, la

¹⁸www.sat.gob.gt/Aduanas. (Consultado el 25 de agosto de 2013).



política comercial mercantilista, caracterizada por la práctica de dictar leyes fiscales para prohibir la exportación de oro y plata.

Para establecer y fomentar el comercio entre la metrópoli y sus posesiones americanas, se fundó en Sevilla, cuyo puerto era entonces el último habilitado para el comercio con la Indias, la Casa de Contratación. El tráfico comercial entre Europa y América sólo podía hacerse en aquella época en dos flotas que anualmente debían salir de los puertos habilitados de la Península. Primero fue el de Sevilla, después, el de Cádiz y posteriormente, los de otras provincias de España.

De las aduanas latinoamericanas, se puede concertar su historia en tres etapas:

Primera etapa

Desde la Independencia a la crisis de 1929, época en que los aranceles tienen relevancia como instrumentos financieros.

Segunda etapa

Período de 1930 a 1958-60, marginación de los instrumentos aduaneros con excepción de los países pequeños que mantuvieron los aranceles como objetivo financiero.

Tercera etapa

Desde 1958 a la fecha, surgen los procesos de integración de unidades aduaneras, y se instaura el arancel como instrumento de política económica y de la política aduanera en particular.



Existe una Unión Aduanera la cual se ha hecho plasmado en un documento llamado Documento de Unión Aduanera el cual contiene la base normativa legal, plan de acción, estrategias.

La base jurídica de la Unión Aduanera Centroamericana se sustenta en el Tratado General de Integración Económica Centroamericana, con vigencia a partir de 1960, el que ha sido suscrito y ratificado por todos los países del área.

- Éste tiene como objetivos: impulsar la economía, mejorar las condiciones de vida de los habitantes, establecer un Mercado Común Centroamericano, perfeccionar la zona de libre comercio, constituir una Unión Aduanera, contar con un arancel externo común y una unión económica regional, donde se reitera el interés de los países centroamericanos para avanzar hacia la unión aduanera.

El territorio centroamericano debe constituirse en una única frontera exterior y eliminar las fronteras interiores, con el fin de que cada Estado miembro, sea capaz de confiar en que las autoridades de los otros Estados miembros apliquen las normas correctamente.

Las disposiciones y procedimientos aduaneros deben de aplicarse en todos los países de la misma manera.

3.3. Administración aduanera

Aduanas integradas

Servicios aduaneros responsables de la aplicación de la legislación y procedimientos comunes de dos o más países que forman parte de un mismo territorio aduanero y que comparten una misma oficina administrativa de despacho de las mercancías.



Aduanas yuxtapuestas

Con el objeto de explicar de una mejor manera esta clase de aduanas es importante conocer que significa la palabra yuxtaponer, en virtud de lo cual la DRAE indica “Poner una cosa junto a otra o inmediata a ella.”¹⁹

Servicios aduaneros de dos países con fronteras comunes que operan en forma coordinada, mediante la prestación de servicios en sus oficinas localizadas en sus correspondientes territorios y que aplican procedimientos armonizados, mediante la utilización de mecanismos informáticos y de comunicación, preferentemente. Aplican, además, el principio de ventanilla binacional.

Aduanas periféricas

Servicios aduaneros localizados en la periferia del territorio aduanero común, de un territorio que forma parte de una unión aduanera y que aplica legislación y procedimientos aduaneros uniformes, mediante la cual las mercancías quedan, una vez despachadas en la misma, en libre circulación en el territorio aduanero común de los países que conforman la unión aduanera.

3.4. Sistema aduanero de Guatemala

Descripción general

“Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones

¹⁹Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Pág. 1361.

de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.”²⁰

La Intendencia de Aduanas establece procedimientos de operación en aduanas y recintos fiscales para el fiel cumplimiento de los tratados y convenios internacionales adquiridos y crea los mecanismos de verificación de valor, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación.

Las aduanas en Guatemala

Aduana Central de Aviación.

Aduana Express Aéreo.

Aduana Fardos Postales.

Aduana de Vehículos.

Aduana Puerto Quetzal.

Aduana Puerto Santo Tomás de Castilla.

Aduana Puerto Barrios.

Aduana Tecún Umán I.

Aduana Tecún Umán II (Puerto Fronterizo Ingeniero Juan Luis Lizarralde Arrillaga).

Aduana El Carmen.

²⁰ es.sribd.com/doc/**Sistema Aduanero en Guatemala**. (Consultado el 28 de agosto de 2013).



Aduana Melchor de Mencos.

Aduana Tikal.

Aduana Pedro de Alvarado.

Aduana Valle Nuevo.

Aduana San Cristóbal.

Aduana El Florido.

Aduana Agua Caliente.

Aduana La Ermita.

Aduana Champerico.

Aduana Entre Ríos.

Aduana en Puerto Cortés.

3.5. Entidades del gobierno ligadas al sistema aduanero

Intendencia de aduanas

La Intendencia de Aduanas, de conformidad con el Acuerdo No. 05-99, de fecha 9 de febrero de 1999 emitido por el Superintendente de Administración Tributaria, toma posesión a partir del 21 de febrero de 1999, de todas las funciones, atribuciones y competencias de la Antigua Dirección General de Aduanas y sus dependencias.



Papel dentro del sistema

Por su papel dentro del sistema, se puede definir como: proveedores, auxiliares, fiscalización y control y clientes.

Proveedores

Ministerio de Finanzas Públicas (MFP)

Es un proveedor directo, es el ente de quien depende directamente la Dirección General de Aduanas, les establece metas de recaudación, es quien los fiscaliza, provee y desembolsa los fondos para aduanas, por medio de MFP se selecciona al personal que trabajará en la DGA.

Ministerio de Economía (ME)

Es un proveedor directo, es quien participa con los Ministros de Integración de la Región y suscriben acuerdos, que luego deberán ser ratificados por el Congreso de la República de Guatemala.

Auxiliares o de apoyo

Dirección de Migración (Ministerio de Gobernación)

Son auxiliares indirectos, convergen y comparten en los puestos aduaneros. Realizan funciones independientes a las de aduanas.

Guardia de Hacienda

Son elementos de apoyo indirectos, realizan actividades para evitar el contrabando y funciones antinarcoóticos, su jurisdicción es en toda la República. Gremio de Custodios,



anteriormente pertenecieron a la Guardia de Hacienda, ahora son un gremio independiente, sobre el cual nadie ejerce control.

La función de los custodios es de apoyo directa, ya que son designados para acompañar al transportista de una aduana a otra o hasta la almacenadora o predio del cliente.

Policía Nacional. Son auxiliares indirectos, realizan actividades preventivas de seguridad pública y eventualmente de apoyo a la Guardia de Hacienda al detectar actos delictivos y de contrabando.

Cuarentena (DIGESEPE, Dirección General de Servicios Pecuarios). Son elementos de apoyo directo, cuarentena animal o vegetal y pertenece a la Dirección General de Servicios Agrícolas. DIGESEPE es quien extiende las licencias sanitarias de animales, productos y subproductos de origen animal, medicamentos veterinarios y alimentos para consumo animal.

Dentro de las dependencias de DIGESEPE se encuentran Cuarentena, Control Animal, Sanidad Animal, etc.

SIECA(Secretaría de Integración Económica Centroamericana). Es un elemento de apoyo indirecto, ya que es quien coordina las reuniones del Consejo de Ministros responsables de la Integración Económica y Desarrollo Regional. Desarrolla actividades y busca la integración económica de la región.



Congreso de la República de Guatemala. Es un proveedor directo, es quien dicta leyes, y a través de quien se crean, quitan o desgravan impuestos (aranceles). Establecen el marco legal de acción para la DGA.

Jefes de Puertos, Aeropuertos, Administradores. Son un elemento de apoyo directo, los Jefes de Puertos y Aeropuertos no pertenecen a la DGA, son quienes establecen reglas y permisos dentro de sus jurisdicciones. El Administrador (en aduanas terrestres), pertenece a la DGA.

Combex-Im. Es un elemento de apoyo directo, su apoyo se enfoca hacia los usuarios de la Terminal Aérea Internacional, más que hacia la Aduana. Garantiza buen servicio al exportador, al importador en cuanto al adecuado manejo de la carga aérea, mediante la recepción, control, resguardo y entrega de la mercancía que sale o ingresa al país por la Terminal Aérea La Aurora.

Elemento de fiscalización y control

a. Nivel interno

Departamento de Auditoría Aduanera. Realiza auditorías internas, informa directamente a la Dirección General.

Departamento de Estudios y control Arancelario. Verifica la valoración y clasificación arancelaria de las mercancías, y así determina que están debidamente declaradas. Valoración Aduanera, controla si la mercancía está valorada o subvaluada para realizar ajustes.

Departamento de Laboratorio Químico. Establece la estructura física y química del producto o mercancía.

b. Nivel externo

Contraloría General de Cuentas, es la instancia superior de auditaje.

Ministerio Público, es complementario al realizar la acción legal.

Guardia de Hacienda, ellos son quienes están más cerca de los productos que se importan y exportan.

Clientes

Importadores, exportadores, por medio de agentes aduaneros presentan los documentos necesarios para importar o exportar sus mercancías.

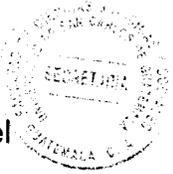
Agentes aduaneros, son agentes autorizados por medio de quienes se realizan los trámites en la Aduana.

Transportistas, son intermediarios entre los clientes y las aduanas, ya que transportan la mercancía de o hacia una aduana y el cliente.

Características distintivas del sistema

“La Organización Mundial de Aduanas (OMA), ha calificado a Guatemala como un país ejemplo en el dinamismo y modernización de sus aduanas, esto lo coloca en la mira internacional, sobre todo si se toma como ejemplo para otros estados.”²¹

²¹ es.scribd.com/Doc./Articulo-Aduanas en Guatemala. (Consultado el 28 de agosto de 2013).



Una de las cosas que se pueden decir de la aduana guatemalteca es que ha tenido el liderazgo y la dinámica de trabajar con el sector privado y poder evaluar que en dicho sector existe personal muy dinámico que puede aportar al sistema y que quiere ser parte del futuro. Hay marcado entusiasmo de ir hacia adelante y de buscar la forma de ser parte del mercado global.

Ello significa un reto y un compromiso para una aduana moderna del siglo XXI que acuñe sus sistemas en tecnología y las operaciones en función de la facilitación del comercio. Hace que la Superintendencia de Administración Tributaria no se quede nada más en el nivel que está sino que continúe desarrollándose, ese ha sido su objetivo y no compararse con las aduanas de Centroamérica sino como mínimo con las de Latinoamérica. La meta es llegar a ser una aduana como las que funcionan en Chile que es considerada una de las de mayor desarrollo, confiabilidad y de avance constante a nivel mundial.

Avances aduaneros

Los aspectos de modernización se amparan en tres aspectos. El primero es el de ética y transparencia, en este caso se está próximo a publicar un moderno código de conducta para todos los funcionarios, colaboradores y empleados de la Administración Tributaria, pero además por la lucha que se hace para evitar la corrupción a nivel interno.

El segundo aspecto es el de áreas seguras. Se ha logrado un sistema moderno con cámaras internas para el control de operaciones y cámaras públicas en las cuales por



internet los usuarios pueden verificar el desarrollo operativo de éstas observando el momento en que el contenedor que están esperando sale de la aduana.

También incluyen talanqueras electrónicas, circuito cerrado de televisión, y todo esto está integrado en el tercer aspecto que es la tecnología informática. En este caso ya se tiene el proceso de expansión con el sistema de factor de flujos en la aduana.



CAPÍTULO IV

4. Análisis jurídico sobre la omisión de la regulación de la doble tributación en materia aduanera en el Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas

Dentro de las normas establecidas dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, cabe resaltar ciertos principios sumamente importantes para regir la actividad de la tributación de nuestro país. Con el objetivo de que dicha actividad se realice de una forma justa y equitativa en favor del sujeto pasivo sin aislar por supuesto el poder tributario que tiene el Estado de Guatemala.

La Constitución Política de la República de Guatemala indica los siguientes principios:

Principio de legalidad

Este principio se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales: de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de producción de esa norma.

Dicho principio está formulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles.



Está enunciado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Principio de equidad y justicia

El principio de justicia implica que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

El principio de equidad, da universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Dichos principios están enunciados tanto en el Artículo 239 como en el 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Principio de no confiscación

Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico.

Está contemplado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

Este principio está desarrollado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que en su parte conducente establece: “Se prohíbe la doble o



múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.” Siendo este principio el que inspira el presente análisis.

4.1. Doble Tributación

• Definición

La Autora Gladys Monterroso señala en relación a la doble tributación: “constituye doble tributación cuando una misma fuente, ya sea capital o renta, se grava más de una ocasión por una o más jurisdicciones tributarias.”²²

En relación a la doble y/o múltiple tributación interna señala la citada autora “Este problema, adquiere más trascendencia en los Estados federados, pues el poder tributario se encuentra ejercido por diversos organismos locales, con facultad para aplicar gravámenes en el mismo periodo de tiempo.”²³

Es importante señalar asimismo que la Constitución Política de la República de Guatemala, señala en el Artículo 243 el principio de la doble tributación, la cual la sintetiza de la siguiente forma: “Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición.”

²² Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 143.

²³ *Ibid.* Pág. 143.



Tomando en cuenta por lo señalado por la Carta Magna, cabe resaltar los siguientes elementos de la doble o múltiple tributación.

1. Sujeto activo: quien tiene la facultad de exigir el pago de determinado tributo.
2. Sujeto pasivo: es la persona que tiene la obligación de pagar determinado tributo.
3. Hecho generador: es el hecho que motiva el pago de un tributo.
4. Tributo: es la prestación apreciable dinerariamente la cual exige el Estado, en función del poder tributario que posee.
5. Periodo de imposición: es el lapso que establece la Ley para hacerse efectivo el pago de determinado tributo.

Como objeto del presente análisis que el principio de doble imputación se encuentra precedido por el principio de capacidad de pago, los cuales se encuentran regulados en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, siendo el objetivo primordial de este segundo principio el normar la tributación en Guatemala, atendiendo a las capacidades económicas de los habitantes de la República.

4.2. La Superintendencia de Administración Tributaria

La entidad encargada de recaudar los tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria. La entidad que se analizará se encuentra comprendida dentro de un sistema de administración, específicamente tributaria. Para Reyes Ponce, la palabra administración “se forma del prefijo ad hacía y de ministrario, ministerio. Esta última

palabra viene a su vez de minister, vocablo compuesto de minis, comparativo de inferioridad y del sufijo ter, que sirve como término de comparación.”²⁴

El hecho de administrar, significa el organizar, dirigir, coordinar, etc., por ello, el administrador debe tener cualidades especiales para poder hacer más eficiente y de mejor forma una tarea, una empresa, una actividad, para poder cumplir con los fines por los cuales se ha organizado.

- Aplicado el término de administrar o administración a lo que es la actividad del Estado, a ello se le ha denominado administración pública, pero sin embargo, también debe implicar, coordinar, dirigir, organizar, desde el punto de vista de la tarea compleja del aparato estatal, que tiene como fin último a la administración de los servicios públicos.

De allí el surgimiento de la administración tributaria que su función esencial es la captación de los impuestos o los tributos a favor del propio funcionamiento y cumplimiento de los fines del Estado.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. “La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”²⁵

Esta entidad es de carácter estatal y de naturaleza descentralizada, tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá

²⁴Reyes Ponce, Agustín. **Administración de empresas**. Pág. 15.

²⁵**La Superintendencia de Administración tributaria**, Website:: www.sat.gob.gt. (Consultado 15/07/2013).



las atribuciones y funciones que le asigne la Ley, asimismo la Superintendencia de Administración Tributaria ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas que la misma ley regula.

4.3. Pago de impuestos en materia aduanera

Principales barreras de acceso

Las reducciones arancelarias realizadas en el marco de acuerdos preferenciales han contribuido a mejorar el acceso al mercado de Guatemala de sus socios comerciales. Se ofrece acceso libre de derechos a casi todas las importaciones procedentes de los países miembros del Mercado Común Centroamericano. También se ofrecen aranceles preferenciales a México, en el marco de un tratado bilateral de libre comercio.

Se han concluido tratados de libre comercio también con Chile, República Dominicana y Panamá. La entrada en vigor del TLC con EEUU entró en vigor en julio de 2006. También está en negociación un TLC con Canadá y otro con Colombia y hay preferencias en el marco de Acuerdos de Alcance Parcial con Cuba, Venezuela y Colombia.

Con el fin de reforzar los procedimientos aduaneros, Guatemala obtuvo una moratoria, hasta noviembre de 2001, para la aplicación del Acuerdo de la OMC sobre valoración en Aduana. Se aplican precios mínimos de importación a efectos de valoración en aduana en el caso de carnes de ave de corral, arroz, la ropa usada y los vehículos de segunda mano.



Los productos agropecuarios tienen un arancel medio del 10,2%, mientras que el promedio arancelario aplicado a los productos no agropecuarios, con exclusión del petróleo, es del 6,4%. Las bebidas y líquidos alcohólicos están gravados con los aranceles más elevados, del 24,8% en promedio. Guatemala mantiene contingentes arancelarios para la importación de varios productos agropecuarios en el marco de los compromisos de acceso mínimo que contrajo en la Ronda Uruguay.

En la Ronda Uruguay, Guatemala consolidó la totalidad de sus aranceles.

Los aranceles aplicables a los productos no agropecuarios fueron consolidados a un tipo máximo del 45%, mientras que los tipos finales consolidados aplicables a los productos agropecuarios están comprendidos entre el 10% y 257%. La reducción del amplio margen que existe entre los tipos aplicados y los tipos consolidados permitiría mejorar más la previsibilidad de las condiciones de acceso al mercado.

Independientemente de su origen, y de conformidad con el principio de trato nacional, las importaciones están sujetas al pago de impuestos internos, en particular, un impuesto al valor agregado (IVA) del 12%, aplicable al valor c.i.f. de las mercancías importadas.

Además, varios productos, como las bebidas alcohólicas, el cemento y los vehículos, están sujetos a impuestos específicos al consumo. La utilización de obstáculos no arancelarios al comercio es limitada. Guatemala mantiene diversas restricciones y prohibiciones a la importación, aplicables por igual a todos los interlocutores comerciales, por motivos de seguridad, salud y protección del medio ambiente. Guatemala no ha recurrido a medidas comerciales especiales, salvo en un caso, en el



que adoptó una medida antidumping que fue retirada por las autoridades tras el establecimiento de un grupo especial encargado de examinar su compatibilidad con las normas de la OMC.

Barreras no arancelarias

No existen importantes barreras no arancelarias al comercio en Guatemala, aunque sí existen algunos requisitos que cumplir para la importación de determinados productos.

Todos los importadores y exportadores guatemaltecos deben de registrarse y obtener una licencia de importador o exportador respectivamente otorgada por el Ministerio de Economía. Es necesario que los importadores se registren en el Padrón de Importadores.

Los importadores y distribuidores de productos alimenticios deben registrarse y obtener una licencia sanitaria del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, Dirección General de Servicios de Salud.

Para la importación de animales vivos, pieles y cueros, es necesaria autorización zoosanitaria de importación del Departamento de Salud Animal del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación. Los animales reproductores que se consideren de raza pura, necesitan un certificado de calidad, expedido por el país exportador.

Para la importación de productos de origen animal y de alimentos preparados para animales, es necesaria la autorización zoosanitaria de importación de la Unidad de Normas y Regulaciones del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación.



La importación de productos de origen vegetal y el tabaco y sucedáneos necesitan el permiso fitosanitario para la importación de vegetales, productos, subproductos y semillas emitido por la Unidad de Normas y Regulaciones del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación.

Para la distribución de cualquier producto alimenticio se necesita haber obtenido previamente el registro sanitario de cada uno de los productos en las diferentes presentaciones. Para ello es necesaria la presentación de un formulario del Departamento de Registro y Control de Alimentos del Ministerio de Salud Pública, ante el Laboratorio Nacional de Salud (LNS) con muestras de cada producto.

Además, las bebidas alcohólicas necesitan la autorización del laboratorio químico de la Superintendencia de Administración Tributaria. La distribución de medicamentos o de productos de higiene personal y tocador, preparaciones de perfumería de tocador o de cosmética, jabón y preparaciones para lavar o de plaguicidas de uso casero y repelentes, precisa el correspondiente registro sanitario en el Departamento de Registro y Control de Medicamentos de la Dirección General de Servicios de Salud del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

Los productos químicos inorgánicos y orgánicos necesitan la autorización de la Sección de Estupefacientes de la Dirección General de Servicios de Salud. Además, los productos químicos radiactivos e isótopos radiactivos y residuos que contenga estos productos necesitan un permiso de importación del Ministerio de Energía y Minas. Los medicamentos de uso veterinario necesitan un registro sanitario en la Unidad de Normas y Regulaciones del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación.



La importación de agroquímicos, materia prima para formular abonos o fertilizantes, materia prima para formular plaguicidas, también requiere de un previo registro de empresa importadora ante la Unidad de Normas y Regulaciones del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, así como un registro sanitario de plaguicidas agrícolas y sustancias afines ante el mismo departamento. Y además es necesaria la licencia de importación emitida por el mismo departamento.

Los productos como pólvora y explosivos y artículos de pirotecnia, y armas y municiones y sus partes, necesitan un permiso de importación del Dirección General de Control de Armas y Municiones y una licencia de importación del Ministerio de Defensa.

Los desechos, desperdicios y residuos de plástico, caucho y pilas y baterías o acumuladores eléctricos, necesitan un permiso de importación expedido por la Comisión Nacional de Medio Ambiente (CONAMA).

La madera necesita un permiso de importación expedido por la Unidad de Normas y Regulaciones del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación. En la práctica, la importación al país de cualquier mercancía procedente de cualquier lugar del mundo exige dos documentos, la factura comercial y el documento de embarque legalizados por la Embajada de Guatemala en el país de origen de la mercancía.

Para la tramitación de la importación se requieren los servicios de un agente de aduanas en Guatemala. Las importaciones antes de proceder a su desaduanaje estarán depositadas en almacenes generales de depósito y para poder ser distribuidos en el país se requiere la tramitación de la declaración aduanera de importación y el pago de los derechos arancelarios correspondientes. Además, existe una lista de



productos químicos cuya importación, exportación, registro, formulación, comercialización y distribución está prohibida en el país.

Problemas de las empresas exportadoras

Guatemala tiene una normativa muy poco clara en lo que se refiere a las importaciones de productos derivados del cerdo y cárnicos y de productos lácteos. En general, la documentación exigida por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación para el ingreso de productos alimenticios es confusa y complicada, lo que dificulta la entrada de dichos productos. La reaparición de la peste porcina o la fiebre aftosa complica en ocasiones las tramitaciones, por desconocimiento de la geografía española.

A excepción del problema ya enunciado para los productos porcinos y lácteos, las empresas españolas tienen pocas dificultades de acceso a Guatemala, salvo las derivadas de una Administración propia de un país en vías de desarrollo (lentitud, baja formación de los funcionarios, excesiva burocracia, etc.).

Incumplimiento de las obligaciones y sanciones

Obligaciones aduaneras

La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

La obligación tributaria aduanera está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Las obligaciones no tributarias



comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.

Nacimiento de la obligación tributaria aduanera

Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:

1. Al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades.

2. Al momento en que las mercancías causen abandono tácito.

3. En la fecha:

a) De la comisión de la infracción aduanera penal.

b) Del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión.

c) En que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores.

4. Cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias, salvo que éstas se produzcan por caso fortuito o causa mayor.

4.4. Regulación de la tributación dentro de la Ley Nacional de Aduanas

La Ley Nacional de Aduanas es un cuerpo normativo complementario en materia tributaria, ya que como anteriormente se ha señalado corresponde en nuestro país principalmente al Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.



Una de las principales funciones de la autoridad aduanera de nuestro país es vigilar el pago correcto de los tributos, teniendo alcance en materia aduanera. La Ley Nacional de Aduanas, regula escasamente dicha actividad, en virtud que de forma atinada establece en el Artículo 8 la determinación incorrecta del pago de tributo, señalando que cuando dicho pago sea realizado por el sujeto pasivo y sea detectado por la autoridad aduanera esta se considera como que dicho pago nunca se hubiere realizado, acarreando como consecuencia que dicho sujeto sea susceptible de una multa equivalente al 100% del importe del tributo omitido. Resulta oportuno indicar que en caso de omisión en pago de tributos en materia aduanera se procede al cobro de mora.

En base al análisis realizado del mismo cuerpo legal, cabe mencionar que como una ley complementaria tal como lo indica el Artículo 1 de la Ley Nacional de Aduanas, resaltan sus normas jurídicas en relación a infracciones aduaneras, así como las sanciones señaladas para dichas infracciones, dejando de observar y normar de una forma específica la tributación en materia aduanera.

4.5. La escasa regulación de la doble tributación en Guatemala

La actividad tributaria en nuestro país es sin lugar a dudas una actividad de suma importancia, el fin primordial de dicha actividad es captar recursos dinerarios para su posterior utilización en el funcionamiento de todas las dependencias del Estado.

A lo largo de la historia de Guatemala todos los gobiernos se han visto obligados a intentar reformas tributarias ante la permanente debilidad de las finanzas públicas.



Pareciera que cada gobierno descubre esta debilidad e intenta resolverla sin comprender a cabalidad su naturaleza y los grandes desafíos que plantea. Estas iniciativas han enfrentado grupos de intereses muy fuertes y bien organizados, reunidos en una confederación de cámaras empresariales, el Comité de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF), generalmente con acceso directo al poder ejecutivo y con posibilidades de incidir fuertemente en la política tributaria. La relación directa (no mediada institucionalmente) entre el poder económico y el poder ejecutivo ha tomado dos formas:

1. La de una negociación de élites que se ha reflejado en algunas reformas tributarias menores convenidas entre una elite tecnocrática y la élite empresarial, o
2. La de confrontación, situación en la cual el sector privado ha recurrido a paros empresariales, movilización de la opinión pública a través de los medios de comunicación y la interposición de recursos de inconstitucionalidad para invalidar por la vía jurídica posibles aumentos de los impuestos.

Es por ello, que el tema de la doble tributación no ha sido analizado en los impuestos existentes, sino más bien, la forma cómo incrementar a los existentes la tasa imponible del mismo.

La doble imposición es un fenómeno que por el carácter comercial de nuestro país se encuentra latente dentro del mismo, y el sujeto pasivo o la persona que hace uso de las aduanas para el tráfico de mercancías o productos es sin lugar a dudas el más susceptible de sufrir las consecuencias que acarrea la doble tributación. El Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas

lastimosamente no regula el fenómeno de la doble imposición ni posibles mecanismos, sistemas y soluciones para los problemas que dicho fenómeno puedan acarrear, dejando así en susceptibilidad al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

4.6. Doble tributación internacional

La doble imposición se ha considerado como una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad por cuanto no contempla los postulados de justicia y de adecuada distribución de la carga tributaria. Los estudios internacionales sobre el problema de doble tributación internacional se iniciaron, a cargo de especialistas en la materia, en la década de los años 20 a través de la sociedad de las Naciones. Se reiniciaron después de la segunda guerra mundial en 1943, con la 2° Conferencia Regional, del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas, celebrado en México, en la que se aprueba un Modelo de Convención sobre doble imposición y evasión que recoge definitivamente la doctrina latinoamericana, la cual fue contradicha y sustituida en 1946, en la conferencia de Londres, por la posición sustentada por los países desarrollados.

Aun cuando el problema de la doble imposición tributaria internacional se viene ventilando desde las primeras décadas del Siglo XX, en Guatemala, la historia al respecto es relativamente reciente.

La doble tributación internacional surge entonces, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se habló de países importadores y exportadores de capital, observándose actualmente con la evolución del concepto, que en términos generales, los segundos, o sea, los países que



exportan capital, son desarrollados, y los que reciben son subdesarrollados o en vías de desarrollo.

“En este orden de ideas, en la regulación de sus relaciones económicas con otros países del continente y del mundo, ha sentido la necesidad de establecer Convenios o Tratados en distintos aspectos, entre ellos los Convenios para evitar la doble imposición internacional.”²⁶

- Como se ha señalado, en los distintos tratados internacionales de Derechos Humanos y derecho tributario, después de la segunda guerra mundial, y en parte como reacción a sus errores, se ha ido difundiendo un sentimiento más vivo de los derechos humanos, que ha sido reconocido en diversos documentos internacionales, y en la elaboración, podría decirse, de un nuevo derecho de gentes a que la santa sede le ha dado una constante aportación. No sólo ha crecido la conciencia de los derechos de cada persona, sino también los derechos de las naciones, que, en cierto sentido, han desplazado el centro de la cuestión social del ámbito nacional al plano internacional.

La importancia que cabe reconocer al derecho internacional en la protección de los contribuyentes, en el caso de Guatemala, y en base a lo que establecen los Artículos 44 y 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales en las condiciones de su vigencia, pasan a tener jerarquía constitucional, se trata entonces, en la importancia como Ley vigente que tienen los instrumentos jurídicos internacionales en esta materia que se incorporan a la legislación interna.

²⁶Gutiérrez Herran, Oscar Cabrián, **La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios**. Website: www.javerian.com.html (Consultado 29/07/ 2013).



CONCLUSIONES

1. El sistema jurídico del país, ha sido construido encaminándolo a la protección de los intereses del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, dejando al sujeto pasivo de dicha relación en desventaja, en virtud de la falta de legislación específica, en la que se desarrollen preceptos que permitan solucionar posibles problemas que resulten al cumplir las obligaciones tributarias de este último, tales como la doble imposición.
2. El sistema aduanero del país ha evolucionado a lo largo de los últimos años, avanzando en el control de las operaciones aduaneras, el uso de sistemas tecnológicos en sus operaciones, así como la clasificación de sus actividades, basándose, para ello, en el tipo de operación y producto que ingresa y egresa del país, sin embargo, al ser centros fundamentales del comercio del país requieren avances en el uso de su recurso humano, así como de métodos técnicos y rápidos en sus operaciones.
3. El Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas, es una ley complementaria de todo el cuerpo normativo que rige el sistema aduanero de nuestro país, normando acertadamente situaciones omitidas en otros cuerpos legales, pero lastimosamente no así un fenómeno que por el nivel de comercialización de nuestro país es latente tal como lo es la doble o múltiple tributación.





RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República, en ejercicio de su función legislativa debe crear normas jurídicas encaminadas a la protección del sujeto pasivo de la relación tributaria, realizando lo anterior desde un punto de vista técnico, práctico y social, protegiéndolo de fenómenos tal como la doble imposición.
2. La Corte de Constitucionalidad, debe facilitar el acceso general, así como la divulgación de los criterios jurisprudenciales en materia tributaria, en virtud de que es una medida técnica con considerable importancia, ya que serviría como mecanismo para evitar los procesos de desinformación, creando a la vez seguridad jurídica para ambas partes en la obligación tributaria.
3. El Estado, debe promover la modernización tendiente a hacer más fácil y seguro la recaudación de los impuestos, en específico provocar cambios sociales para generar en los ciudadanos, una cultura tributaria que produzca beneficio a la misma sociedad.





BIBLIOGRAFÍA

Aduanas. <http://www.sat.gob.gt/aduanas.html>. (Consultado el 25 de agosto de 2013).

Aduanas en Guatemala. [http:// es.scribd.com/Doc./Articulo-Aduanas en Guatemala](http://es.scribd.com/Doc./Articulo-Aduanas%20en%20Guatemala). (Consultado el 28 de agosto de 2013).

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico 14^a**. Edición, Colonización en Guatemala, versión en línea, de [htm.rincondelvago.com/colonización-en Guatemala.html](http://htm.rincondelvago.com/colonización-en-Guatemala.html). (Consultado el 2 de agosto de 2013).

CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 2 t. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1998.

Derecho Tributario - Wikipedia, la enciclopedia libre.
http://es.wikipedia.org/wiki/derecho_tributario.

Diccionario de la Real academia española, versión en línea.
<http://www.rae.es/rae/html>.

GUILLANI FONROUGE, Carlos. **Derecho Financiero**. 2 ed. 1 vol. Buenos Aires, Argentina: Ed. De palma, 1973.

GUTIÉRREZ HERRAN, Oscar Cabrián, **La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios**. [http// www.javerian.com.html](http://www.javerian.com.html) (Consultado 29/07/ 2013).

La Superintendencia de Administración tributaria, [http://: www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt). (Consultado 15/07/2013).

MONTERROSO VELASQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos de derecho**. Ciudad de Guatemala, Guatemala: Ed. Comunicación grafica S.A. 2006.

MONTERROSO VELASQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. 2^a ed. 2 t. Ciudad de Guatemala, Guatemala: Ed. Arte más Arte, 2006.

REYES PONCE, Agustín. **Administración de empresas**. Ciudad de México, Estados Unidos mexicanos: Ed. Limusa, 1995.

VILLEGAS, Hector. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**. 7^a ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 2001.



Legislación

- Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1986.**
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento. 2008.**
- Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991.**
- Ley Nacional de Aduanas, Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala. 2013.**
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. 1998.**